Die Einkommensbesteuerung der juristischen Personen.

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Würde eines Doktors der wirtschaftlichen Staatswissenschaft (rer. pol.) bei der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Schlesischen

FRIEDRICH-WILHELMS-UNIVERSITÄT ZU BRESLAU

vorgelegt von

Anton Markgraf.

Breslau 1928.

F. Bär's Buchdruckerei, G. m. b. H., Neisse.

Gedruckt mit Genehmigung der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät Breslau.

Berichterstatter: Prof. Dr. Karl Bräuer.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen lieben Eltern.

Inhaltsverzeichnis.

Seite

A. **Ausdehnung der Einkommenbesteuerung auf die nichtphysischen Personen** . . . . . 1—2

B. **Die Probleme der Körperschaftsbesteuerung** . . 2—14

I. Aufgabe, Zweck und Eigenart der Körperschaftssteuer 2 7

1. Steuergegenstand und Einkommensbegriff.
2. Ertrags- und Einkommensteuersystem bei Erfassung der nichtphysischen Personen:
   a. Ertragssteuerartige Erhebungsmethode: Ihr Wesen, Vorzüge und Nachteile.
   b. Einkommensteuerartige Erhebungsmethode: Ihr Wesen, Vorzüge und Nachteile.
   c. Vergleich beider Arten.
3. Umkreis der steuerpflichtigen Personen.

II. Ausgestaltung der Körperschaftssteuer . . . . . 7—14

1. Eingliederung in das Steuersystem.
2. Gründe für eine besondere Körperschaftssteuer.
3. Die Doppelbesteuerung:
   a. Die internationale,
   b. die interne,
   c. die wirtschaftliche:
      α) Die einfache,
      β) bei Schachtelgesellschaften.
4. Der Tarif.
   a. Einheitlicher Proportionalsatz,
   b. Staffelung:
      α) Nach der absoluten Höhe des Einkommens,
      β) nach der Rentabilität.

Seite

C. **Die Körperschaftssteuergesetze in Deutschland, England, Frankreich und den vereinigten Staaten von Nordamerika** . . . . . 14—69

I. Die Besteuerung der nichtphysischen Personen in Deutschland . . . . . 14 - 37

1. Entwicklung bis zum Körperschaftssteuergesetz von 1920.
2. Das Körperschaftssteuergesetz vom 30. März 1920:
   a. Subjektive Steuerpflicht,
   b. Einkommensbegriff,
   c. objektive Steuerpflicht,
   d. Tarif,
   e. Maßstab der Besteuerung.
3. Die Körperschaftssteuer während der Inflation:
   a. Die Vorauszahlungsgesetze,
   b. das Körperschaftssteuergesetz vom 8. April 1922,
   c. Geldentwertungsgesetz und Aufwertungsverordnung,
   d. die zweite Steuernotverordnung.
4. Das Körperschaftssteuergesetz vom 10. August 1925:
   a. Subjektive Steuerpflicht,
   b. Einkommen und Einkommensbegriff,
   c. der Tarif.

II. Besteuerung der nichtphysischen Personen in England . . . . . 37 - 52

1. Entwicklung der Einkommensbesteuerung;
2. Erfassung des steuerbaren Gesamtbruttoeinkommens und der einzelnen Einkommensarten;
3. Charakter der englischen Einkommensteuer;
4. Die moderne englische Einkommensteuer:
   a. Allgemeine Ausgestaltung,
   b. Besteuerung in Schedula D,
   c. Einkommen und Einkommensbegriff,
   d. die Doppelbesteuerung.
5. Die besondere Körperschaftssteuer.

III. Besteuerung der nichtphysischen Personen in Frankreich . . . . . 52—55

1. Entwicklung des Ertragssteuersystems.
2. Besteuerung in Kategorie C der impôts cédulairs sur les revenues.

Seite

IV. Die Körperschaftsbesteuerung in den vereinigten Staaten von Nordamerika . . . . . 55—69

1. Geschichtliche Entwicklung.
2. Einzelstaatliche Erfassung der nichtphysischen Personen:
   a. Die ältere Körperschaftsbesteuerung.
   b. Körperschaftsspezialsteuern:
      α) Besteuerung der Banken,
      β) Besteuerung der öffentlichen Dienstgesellschaften.
   c. Die allgemeine Körperschaftssteuer.
   d. Besteuerungsgrundlagen.
3. Körperschaftssteuer des Bundes.

Literaturverzeichnis

Dr. R. van der Bergt: Finanzwissenschaft, 5. Aufl., Berlin, Leipzig, 1920.

K. Th. Eheberg: Finanzwissenschaft, 18. u. 19. Aufl., Leipzig, Erlangen, 1922.

Adolf Wagner: Finanzwissenschaft, 3 Bd. Leipzig. 1 Bd. 3. Aufl. 1925. 2. Bd. 2. Aufl. 1890. 3. Bd. 2. Aufl. 1910/12.

„Deutsches Steuerblatt" Monatsschrift für Wissenschaft und Praxis der Reichs-, Staats- u. Gemeindesteuern. Köln.

„Deutsche Steuerzeitung", Monatsschrift auf dem Gebiete des Steuerwesens. Potsdam.

„Finanzarchiv", Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen, herausgeg. von Dr. Georg Schanz.

„Handwörterbuch der Staatswissenschaften", herausgegeben von Dr. L. Elster, Dr. A. Weber, Dr. Tr. Wieser, 4. Aufl., Jena, 1923—28.

Clauß: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz vom 30. März 1920, Stuttgart 1921. J. Heß.

Clauß: Körperschaftssteuergesetz, Kommentar zum vollständigen Gesetz in der Fassung vom 2. Mai 1922, 3. Auflage, Stuttgart 1922. J. Heß.

Erler-Köppe: Geldentwertungsgesetz vom 20. 3. 1923. Berlin 1923. Spaeth und Linde.

Ewers: Kommentar z. Körperschaftssteuergesetz. Berlin 1923.

Julius Fischer: Das Steuerwesen des Deutschen Reichs. Stuttgart 1924.

Fuisting-Strutz: Kommentar zum Einkommensteuergesetz von Fuisting. 8. Aufl., bearbeitet von Strutz. 1915/16.

Geiler: Körperschaftssteuergesetz vom 30. 3. 20. Mannheim 1920. Bensheimer.

Geiler: Das neue Körperschaftssteuergesetz. Mannheim 1923. Bensheimer.

Gerloff-Strutz: Steuerwirtschaft u. Steuerrecht im Zeichen der Geldentwertung. Berlin 1923. Spaeth und Linde.

Hirsch: Körperschaftssteuergesetze und Körperschaftssteuer. 1924. Halberstadt.

Popitz: Körperschaftssteuer. Artikel im Handwörterbuch der Staatswissenschaften. 4. Aufl. Bd. 5.

Erwin Respondek: Die Reichsfinanzen auf Grund der Reform von 1919/20. Berlin, Leipzig 1921.

Rosendorff: Handausgabe des Körperschaftssteuergesetzes vom 20. März 1920. Berlin 1921.

Rosendorff: Das Gesetz zur Aenderung des Körperschaftssteuergesetzes vom 8. April 1922. Spaeth und Linde. Berlin 1923.

Rosendorff: Die neuen Ausführungsbestimmungen zum Körperschaftssteuergesetz vom 15. September 1922 mit Einleitung und Erläuterung. Berlin 1923. Spaeth und Linde.

Strutz: Grundlehren des Steuerrechts. Berlin 1920. H. Sack.

Motivenberichte, Entwürfe und Körperschaftssteuergesetze von 1920, 1922 und 1925, das Geldentwertungsgesetz und die 2te Steuernotverordnung.

Income tax. By Ronald Staples. 1924—25. 3. Aufl. London.

A primer of taxation. An introduktion to public finance. By E. A. Lever. London 1922.

Englische Einkommensteuer. Finanzarchiv XXII., S. 138.

Franz Meisel: Britische und deutsche Einkommensteuer. Ihre Moral und ihre Technik. Tübingen 1925.

Die Einkommensteuer in England. 1914. Friedrich Harzendorf. (Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft).

Finanzakte von 1918—1924.

F. J. Combat: Taxes et impôts nouvnaux. 1920.

Georges Bonnet: Les Finances de la France. 1921.

Robert H. Montgomery: Income Tax Procedure. New York 1924.

Edwin R. A. Seligmann: Essays In Taxation. New York 1921

Powell Henryk: Taxations in New York. 1924.

Dr. Franz Wallau: Die Besteuerung des Körperschaftseinkommens durch das amerikanische Steuergesetz von 1918. Bankarchiv 1921/22.

A.

Ausdehnung der Einkommensbesteuerung auf die nichtphysischen Personen.

Die neuere Entwicklung der Steuersysteme in den einzelnen Kulturstaaten vollzog sich unter dem Druck eines ständig zunehmenden Finanzbedarfs. An Stelle der Zölle und indirekten Steuern, die sich bei erhöhter Inanspruchnahme als zu wenig elastisch erwiesen, traten immer mehr die direkten Steuern und unter ihnen besonders die allgemeine Einkommensteuer in den Vordergrund. Die Einkommenbesteuerung erstreckte sich zunächst auf die natürlichen Personen. Damit hatte man sich den unmittelbaren Zugriff zur Grundlage aller Steuerkraft gesichert, nämlich dem Anteil der natürlichen Personen an der gesamten Gütererzeugung. Dieser Schritt führte von sebst dazu, alle diese Güter zu erfassen, soweit sie den der Steuerhoheit unterliegenden Subjekten zufließen, auch wenn diese keine natürlichen Personen sind. Durch die Einbeziehung der nichtphysischen Personen erreichte man eine fast restlose Erfassung der Steuerkraft und die Umlegung des Steuerbedarfs auf die Gesamtheit der Güterproduktion bei allen Beziehern irgend welcher Art. Außerdem wurde dadurch ein Ausgleich für die steuerliche Belastung der natürlichen Personen geschaffen und der steuerlichen Gerechtigkeit Genüge getan, da besonders die Erwerbsgesellschaften sich in steigendem Maße am Wirtschaftsleben beteiligten. Für den Fiskus bedeutete dieser Schritt die Erschließung einer neuen Einnahmequelle, die wegen der Publizität der Gesellschaften leicht erfaßbar war und in hochkapitalistischen Ländern die Aussicht auf große Steuererträge bot. Da zunächst geeignete Besteuerungsformen fehlten, war der einfachste Weg der, die nichtphysischen Personen der Einkommensteuer der physischen Personen anzugliedern. Diese Lösung hatte den Vorteil, die Aufstellung einer neuen Steuerform zu vermeiden. Auch konnten die praktischen Erfahrungen, die man bei der Einkommensbesteuerung der natürlichen Personen gesammelt hatte auf dem Gebiet der Körperschaftssteuer unmittelbar nutzbringend verwertet werden. Diese enge An-

lehnung rechtfertigte sich auch auf Grund der geschichtlichen Entwicklung der Einkommensteuer in den meisten Ländern. Erst später, als die Besonderheiten der Einkommensbesteuerung der nichtphysischen Personen genügend erkannt waren, gelangte man zu einer besonderen Körperschaftssteuer. Die nordamerikanische Union schlug den umgekehrten Weg ein und führte zunächst eine Steuer auf die Geschäftsgewinne der Gesellschaften ein. Als Gründe hierfür sind anzuführen, daß die Bedeutung der Kapitalgesellschaften im Wirtschaftsleben dieses Landes frühzeitig überragend war, und daß ursprünglich durch die Bundesverfassung der Weg zur allgemeinen Einkommensteuer versperrt war.

Im folgenden sollen nun im allgemeinen Teil die Probleme der Körperschaftsbesteuerung, Eigenart, Zweck und Ausgestaltung behandelt werden; im besonderen Teil die Körperschaftssteuergesetzgebung, Entwicklung und moderner Stand in Deutschland, England, Frankreich und den Vereinigten Staaten von Nordamerika.

B.
Die Probleme der Körperschaftsbesteuerung.

I. Aufgabe, Zweck und Eigenart der Körperschaftssteuer.

1. Steuergegenstand und Einkommensbegriff.

Die Körperschaftsbesteuerung erstreckt sich in den einzelnen Staaten auf diejenigen sozialen Gebilde, die außer den natürlichen Personen Einkommen beziehen und zu versteuern haben. Sie ist also eine Einkommensteuer der nichtphysischen Personen und wird unter den verschiedensten Bezeichnungen erhoben. In Deutschland kannte man bis zum Körperschaftssteuergesetz vom 30. Mai 1920 den Ausdruck „Körperschaftssteuer" nicht. Diese Benennung ist nach Popitz [1]) zu eng gewählt, wenn (wie in Deutschland) grundsätzlich alle nichtphysischen Personen mit eigenem steuerbaren Einkommen erfaßt werden, zu weit, wenn nur bestimmte Arten von juristischen Personen (z. B. in England die Erwerbsgesellschaften) der Körperschaftssteuer unterliegen. Als Unterart der Einkommensteuer ist ihr Steuergegenstand das

[1]) Popitz: Körperschaftssteuer-Artikel im Handwörterbuch der Staatswissenschaften. 4. Aufl. Bd. 5.

Einkommen bezw. der Ertrag, der einer nichtphysischen Person in einem bestimmten Zeitraum, dem Kalender- oder Wirtschaftsjahr, zufließt. Ob und inwieweit andere Rechtssubjekte als natürliche Personen Einkommen beziehen können, hängt von der Ausgestaltung des Einkommensbegriffes ab, den das Steuergesetz zugrunde legt. Er ist in allen Ländern grundsätzlich derselbe wie bei den natürlichen Personen. Dies läßt sich damit begründen, daß auch die unpersönlichen Gebilde des Rechts- und Wirtschaftslebens ihre eigenen Aufgaben haben, wie es Aufgabe des Einkommens der natürlichen Personen ist, körperliche und geistige Bedürfnisse zu befriedigen. Setzt man den Verbrauch der nichtphysischen Personen für ihre Aufgaben in Beziehung zum Vermögenszugang, so ergibt sich eine innere Gleichheit mit den natürlichen Personen. Der als Reinvermögenszugang sich ausdrückende Güterbezug der nichtphysischen Personen ist im Verhältnis zu ihren besonderen Aufgaben ebenso Einkommen wie die Einkünfte der natürlichen Personen im Verhältnis zum Verbrauch für persönliche Zwecke.

2. Ertrag- und Einkommensteuersystem bei Erfassung der nichtphysischen Personen.

Nach den Einkommenstheorien lassen sich als Einkommenssteuerarten die Einkommensquellensteuern und die allgemeinen Einkommensteuern unterscheiden. Die Besteuerungsmethode des Einkommens der natürlichen Personen im Steuersystem eines Landes führt naturgemäß auch zu einer entsprechenden Ausgestaltung der Körperschaftssteuer, die infolgedessen ertragssteuerartige oder einkommensteuerartige Merkmale aufweisen wird. Jedoch findet sich keines der beiden Prinzipien in reiner Form vor, sondern die beiden Erhebungsarten treten meist nebeneinander auf, wobei gewöhnlich eine Art überwiegt Daher kann man auch nur von ertragssteuer- oder einkommensteuerartiger Ausgestaltung der Körperschaftssteuer reden.

a. Ertragsteuerartige Erhebungsmethode.

Ihr Wesen. Vorzüge und Nachteile.

Die Einkommensquellensteuern gehen von den Gütern aus, sind also Steuern auf den wirtschaftlichen Ertrag, bei denen sich der Staat einen aliquoten Teil der Güterproduktion aneignet. Sie erfassen das Einkommen durch

Aufzählung der verschiedenen Einkommensquellen; die nicht quellenmäßigen Einkünfte scheiden aus. Infolgedessen setzt das Ertragssteuersystem bei der Entstehung des Einkommens an und veranlaßt bei jeder Quelle den Einkommensverschaffer, die Steuer an den Fiskus abzuführen (analytisches oder Einkommensverschafferprinzip). Es besteht aber das Recht, sich durch Ueberwälzung auf den Einkommensbezieher schadlos zu halten. Eine Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit nach dem in einer Einheit zusammengefaßten Einkommen findet nicht statt; die Leistungsfähigkeit wird nur insoweit berührt, als sie nach den Erträgen getroffen wird, aus denen sich das Einkommen zusammensetzt. Wirtschaftlich richtig wirkt die Ertragsbesteuerung, wenn nur der Reinertrag erfaßt wird, da ja dieser allein dem Steuerpflichtigen verbleibt, während die Betriebskosten und Schuldzinsen anderen als Erträge zufließen. Jedoch ist es aus steuertechnischen Gründen oft schwer möglich, diesen Grundsatz durchzuführen. Z. B. lassen sich aus einer Schuld, die meist persönlich sein wird, nicht ohne weiteres die Beziehungen zur Ertragsquelle erkennen. So hat man in verschiedenen Staaten auf den Abzug der Schuldzinsen teilweise oder ganz verzichtet. Die Berücksichtigung der Betriebskosten läßt sich noch leichter durchführen. Ein weiteres ertragssteuerartiges Moment ist die Festsetzung einer Minimalsteuer. Diese Maßnahme ist erklärlich als Konsequenz der Ertragsbesteuerung, bei der ja das Objekt unter Ausschaltung der Person im Vordergrund steht.

Die Ertragsbesteuerung hat den Vorteil, daß die einzelnen Ertragsquellen deutlicher erkennbar sind; eine Verheimlichung ist nicht leicht möglich. Das lästige Eindringen in die persönlichen Verhältnisse, das der allgemeinen Einkommensteuer lange Zeit heftige Gegnerschaft zuzog, wird durch Aufstellung von äußeren Merkmalen für jede Ertragsart vermieden. Ferner wird der Ertrag von orts- und landfremden Personen von selbst erfaßt. Die Gesamtsteuererträge sind im allgemeinen gleichmäßig. Diesen Vorzügen stehen aber schwerwiegende Nachteile gegenüber. Die Definition der Ertragsquellen kann mit der raschen Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse nicht Schritt halten und wird daher bald unzutreffend sein. Auch läßt sich eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht erreichen, da die äußeren Merkmale bei ihrer Verschiedenartigkeit je nach der Ertragsquelle keinen vergleichbaren Maßstab enthalten. Einkommen, das aus nicht ge-

setzlich festgelegten Quellen fließt, kann nicht zur Steuer herangezogen werden, so daß für den Fiskus unter Umständen ein großer Steuerausfall entsteht. Ferner ermittelt das Ertragssteuersystem nicht die wirkliche Leistungsfähigkeit und belastet daher die einzelnen Steuerpflichtigen, die ja nicht alle in gleichem Maße der steuerlichen Erfassung zugängig sind, oft hart und ungleich. Es geht nur von den Gütern aus, während doch der Person ein entscheidender Einfluß auf die Ertragshöhe zukommt.

b. Einkommensteuerartige Erhebungsmethode:
Ihr Wesen, Vorzüge und Nachteile.

Die echten Einkommensteuern gehen von den Personen aus und treffen das Einkommen, welches das Existenzminimum überschreitet. Erfaßt wird immer das in einer Einheit zusammengefaßte Gesamteinkommen eines Steuerpflichtigen. Hiermit ist die Möglichkeit einer besseren Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit gegeben. Auch die echte Einkommensteuer kann die verschiedenen Wege der Einkommensgewinnung nicht außer Acht lassen, um die Grundlage für eine möglichst sichere Einkommensermittlung zu schaffen. Neben der Aufzählung der einzelnen Einkommensquellen ist aber im Gesetzestext immer noch eine Generalklausel, „alles mögliche Einkommen" (wie z. B. in England und Amerika) enthalten. Die Steuerbemessung erfolgt regelmäßig einheitlich nach dem Gesamteinkommen und gründet sich auf eine möglichst genaue Ermittlung der wirklichen Einkommensverhältnisse des einzelnen Steuerpflichtigen. Diese Aufgabe ist nicht allein durch behördliche Schätzung, sondern nur unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen selbst zu lösen. Infolgedessen besteht bei diesem System Deklarationszwang.

Die echte Einkommensteuer läßt zwar die Steuerlast klarer hervortreten, aber sie bietet die Möglichkeit, die Steuerunfähigkeit des Mindestlebensbedarfs, die geringere Steuerfähigkeit des Arbeitseinkommens, die mit der Höhe des Einkommens wachsende Leistungsfähigkeit und die auf die Steuerfähigkeit besonderen Einfluß ausübenden persönlichen Verhältnisse der einzelnen Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Wegen des tieferen Eindringens in die persönlichen Verhältnisse wird sie oft als lästig empfunden. Die allgemeine Einkommensteuer läßt sich auch leichter dem wechselnden öffentlichen Bedarf anpassen als die Ertragssteuern, die zu wenig elastisch sind.

c. Vergleich beider Arten.

Abschließend läßt sich über die Frage Ertrags- oder Einkommensbesteuerung sagen, daß in weniger entwickelten Staatswesen oder in solchen mit leicht übersehbaren Verhältnissen die Mängel der Ertragsbesteuerung nicht so scharf hervortreten, daß eine Ausschaltung aus dem Steuerwesen notwendig erschiene. Für hochentwickelte große Staaten mit sehr ungleichen Verhältnissen ist dagegen die Ertragsbesteuerung nicht als hauptsächlichste Form der direkten Steuern geeignet. So ist auch in neuester Zeit ihre Bedeutung erheblich zurückgegangen, und sie ist zum Teil durch die staatlichen allgemeinen Einkommensteuern ganz verdrängt, zum Teil auch auf die Aufgabe einer gewissen Ergänzung der echten Einkommensteuern zurückgeführt worden. Haupttypus für das Ertragssteuersystem, auch analytisches Einkommensverschafferprinzip genannt, ist die französische Einkommensteuer. Aeußerlich gehört auch die englische Einkommensteuer mit ihren scharf betonten 5 Schedulen hierher; sie enthält aber in Schedula „D" die Generalklausel. Haupttypus für das Einkommensteuersystem, auch synthetisches Veranlagungs- oder Empfängerprinzip genannt, ist die preußische Einkommensteuer.

3. Umkreis der steuerpflichtigen Personen.

Wie sich aus dem oben Gesagten ergibt, liegt die Besonderheit der Körperschaftssteuer nicht so sehr im Steuergegenstand als im Steuersubjekt. Je nach der Ausgestaltung des Personenbegriffs im Recht eines Landes überhaupt und im Steuerrecht insbesondere erfaßt die Körperschaftssteuer grundsätzlich alle oder nur ganz bestimmte nichtphysische Personen. Ausnahmen bilden gewöhnlich diejenigen Personenvereinigungen, bei denen das Einkommen nach besonderem Recht den Teilhabern unmittelbar voll zugerechnet wird wie offene Handelsgesellschaften und Gelegenheitsgesellschaften des bürgerlichen Rechts. Körperschaften des öffentlichen Rechts können, soweit sie Erwerbseinkünfte haben, steuerpflichtig sein, doch werden solche mit nur öffentlichen, kirchlichen oder gemeinnützigen Zwecken meist befreit sein. Von Bedeutung im internationalen Wirtschaftsleben ist die Frage, ob und mit welchen Einkommensteilen die Körperschaftssteuer Gesellschaften erfassen soll, die ihren Sitz im Inland, im Ausland aber Betriebsstätten haben und umgekehrt. Ihre Beantwortung hängt von der Handels-

politik des besteuernden Staates ab und kann nach dem Wohnsitzprinzip oder dem der wirtschaftlichen Zugehörigkeit geregelt werden.

II. Ausgestaltung der Körperschaftssteuer.

1. Eingliederung in das Steuersystem.

Das Problem der Besteuerung der nichtphysischen Personen läßt sich im Rahmen des Steuersystems eines Landes in verschiedener Weise lösen. Die steuerliche Erfassung kann innerhalb der Einkommensteuer erfolgen wie z. B. in Frankreich. Sie kann auch außerhalb der Einkommensteuer in Form einer besonderen Körperschaftssteuer vorgenommen werden. Dies ist z. B. der Fall in Deutschland und Amerika. Ein dritte Form, die Besteuerung der nichtphysischen Personen innerhalb der Einkommensteuer und außerdem durch eine besondere Körperschaftssteuer, findet sich zeitweise in England vor. Hier hat die besondere Körperschaftssteuer lediglich die Funktion der Vorbelastung für gewisse juristische Personen.

2. Gründe für eine besondere Körperschaftssteuer.

Sind der Einkommensteuer physische wie nichtphysische Personen unterworfen, so ergeben sich aus der Verschiedenartigkeit der Steuersubjekte und der teilweise anderen Gestaltung der Einkünfte und abzugsfähigen Beträge zahlreiche Mängel bei Betrachtung dieser Lösung. Der Einkommensbegriff ist zwar grundsätzlich derselbe, aber bei den nichtphysischen Beziehern scheidet die Quelle der persönlichen Arbeit, Lohn und Gehalt, aus. Auch die Zweckbestimmung der Einkünfte ist eine ganz andere. Während das Einkommen bei den natürlichen Personen in erster Linie der Befriedigung körperlicher und geistiger Bedürfnisse dient, bildet es bei den nichtphysischen Personen eine Verteilungsmasse, aus der sich nach der Zweckbestimmung durch Dritte (Gründer, Teilhaber oder Verwaltungsorgane) Sondereinkommen von Einzelpersonen oder wiederum Gesellschaften ableiten. Damit fehlt auch der Anlaß zur Gewährung eines Existenzminimums. Die sozialen Momente wie Familienstand, besondere persönliche Verhältnisse (Krankheit) und Art der Einkommensverwendung (Lebensversicherung), die bei den natürlichen Personen eine große Rolle spielen, kommen in Wegfall. Da bei den Körperschaften eine Mehrheit

von Beteiligten und ein bestimmtes Vermögen hinter dem erzielten Ertrage steht, kann aus seiner Art und Höhe nicht auf die Leistungsfähigkeit des Beziehers geschlossen werden. Eine Progression der Steuersätze nach der absoluten Höhe des Einkommens ist daher als ungeeignet für die nichtphysischen Personen abzulehnen, während sie bei den natürlichen Personen angebracht erscheint. Aus allen diesen Gründen ist es bedenklich, die nichtphysischen Personen derselben Einkommensteuer wie die physischen Personen zu unterwerfen, besonders wenn diese durch einen nach der absoluten Höhe des Einkommens progressiv gestalteten Tarif erfaßt werden. Die volle zweimalige Belastung der Einkünfte bei Gesellschaft und Gesellschaftern ist in diesem Falle unerträglich; sie entwertet die Gewinnanteile und veranlaßt Zurückhaltung in der Gewinnausschüttung. Nur bei mäßigen Sätzen erscheint die Erfassung der physischen und nichtphysischen Personen durch dieselbe Einkommensteuer erträglich: in diesem Falle sind gewöhnlich noch gewisse Abzüge vom Gesellschaftseinkommen erlaubt. Außerdem bietet eine besondere Körperschaftssteuer dem Fiskus den Vorteil, das Einkommen möglicht an der Quelle zu erfassen und so ein steuerfreies Abwandern von Gewinnen in das Ausland zu verhüten. Alle diese Momente führten in einer Anzahl von Staaten zu einer Aussonderung der Körperschaftsbesteuerung aus der Einkommensteuer. Hiermit ist die Möglichkeit gegeben, den Tarif entsprechend der Eigenart der nichtphysischen Personen und ihres Einkommens auszugestalten und so auch das Problem der Doppelbesteuerung, das bei der Körperschaftssteuer von weitgehender Bedeutung ist, in befriedigender Weise einer Lösung zuzuführen.

3. Die Doppelbesteuerung.

Die Doppelbesteuerung kann eine internationale sein, d. h. derselbe Steuergegenstand wird durch mehrere Staaten besteuert; sie kann eine interne sein, d. h. in einem aus mehreren Einzelstaaten bestehenden Bundesstaat findet eine Besteuerung desselben Steuergegenstandes durch Bund und Einzelstaaten statt. Dazu kommt bei den nichtphysischen Personen die sogenannte wirtschaftliche Doppelbesteuerung, die das ausgeschüttete Einkommen zunächst bei der Gesellschaft erfaßt und dann bei den Gesellschaftern.

a. Die internationale Doppelbesteuerung.

Die heutige Weltwirtschaft ermöglicht in immer größerem Umfange den Erwerb von Vermögen und die Beteiligung an Unternehmungen im Ausland. Auch der Uebergang in ein anderes Staatsgebiet ist wesentlich erleichtert, so daß zahlreiche noch immer mit dem Heimatland durch politische Staatszugehörigkeit oder wirtschaftliche Interessen verbundene Personen ihren Wohnsitz, Aufenthalt und Erwerb in anderen Ländern haben. So entsteht eine steuerliche Inanspruchnahme durch verschiedene Staaten, die oft für die Wirtschaft untragbar ist. Diesem Uebelstand sucht man durch internationale Verträge für bestimmte Steuerarten abzuhelfen. Erstrebenswert wäre ein internationales Steuerrecht, das die finanziellen Interessen der einzelnen Staaten ausgleicht und eine allgemeine Vermeidung der Doppelbesteuerung mit sich bringt. Bei den bisher getroffenen Abmachungen handelt es sich rechtlich um das Ergebnis einer eigenen Entschließung des betreffenden Staates; denn jeder auf sich selbst gestellte Einheitsstaat ist grundsätzlich unbeschränkt in der Ausübung des Besteuerungsrechtes.

b. Die interne Doppelbesteuerung.

In einem aus mehreren Einzelstaaten bestehenden Bundesstaat ist die volle steuerliche Unbeschränktheit jedes Einzelstaates und des Gesamtstaates undurchführbar, weil damit die Gefahr einer Ueberlastung der Bevölkerung durch gleichartige Steuern verbunden ist. So führt die Frage der internen Doppelbesteuerung zu gewissen Beschränkungen, die nach der staatsrechtlichen Struktur des Gesamtstaates durch die Gesetzgebung des Gesamtstaates, Abmachungen zwischen den Einzelstaaten oder die Gesetzgebung der Einzelstaaten zustande kommen. Innerhalb desselben Staates können Doppelbesteuerungen auch dadurch leicht eintreten, daß derselbe Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze hat, oder daß er nicht in der Gemeinde wohnt, in der sich der Betriebssitz befindet. Hier greift die Landesgesetzgebung ein; es bestehen Gemeindesteuergesetze, die bestimmte Vorschriften über den Anteil der beteiligten Gemeinden am Steuerbetrage enthalten. Verschiedene Wege sind möglich, um das Besteuerungsrecht des Gesamtstaates und der Einzelstaaten in ein bestimmtes Verhältnis zu bringen und damit eine interne Doppelbesteuerung zu vermeiden. Einmal kann man eine Begrenzung des Steuerrechts nach

Steuerarten vornehmen, wobei Steuern, die eine einheitliche Regelung verlangen, dem Gesamtstaat zuzuweisen sind. Für die den Einzelstaaten zugewiesenen Steuerarten können durch den Gesamtstaat einheitliche Grundsätze aufgestellt werden, wenn die Verfassung dies zuläßt. Dann kann der Ertrag der Steuern, sei es, daß sie durch den Gesamtstaat oder die Einzelstaaten erhoben werden, unter den beteiligten Staatswesen nach einem bestimmten Schlüssel geteilt werden.

c. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung.

Die dritte Art, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung, war von jeher ein viel umstrittenes Problem der Körperschaftssteuer.

α Die einfache Doppelbesteuerung.

Die Besteuerung des Einkommens der nichtphysischen Personen trifft mittelbar durch Verminderung der Verteilungsmasse die Leistungsfähigkeit der Gesellschafter die mit dem ausgeschütteten Gewinn als Teil ihres Gesamteinkommens einkommensteuerpflichtig sind. Entspricht diese mehrmalige Erfassung desselben Steuerobjektes dem Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit? Das wirtschaftliche Uebergewicht der Kapitalgesellschaften, welches aus der Möglichkeit einer unbeschränkten Kapitalserweiterung, der größeren Kreditfähigkeit, besseren Liquidation und Ausnutzung des Kapitals und aus der billigeren Produktionsweise folgt, rechtfertigt eine besondere steuerliche Belastung dieses fundierten Einkommens. Andererseits bilden die Gesellschaftsunternehmungen ein wichtiges Glied im Wirtschaftsleben eines Volkes, und ihrer besonderen Stellung stehen auch besondere Leistungen zum Besten des Volksganzen gegenüber. Große Kapitalien, die sich eben nur in Gesellschaftsform aufbringen lassen, sind nötig, um den wirtschaftlichen Aufschwung eines Landes zu fördern und ihm eine führende Stellung auf dem Weltmarkt zu verschaffen. Der Gesetzgeber soll also nicht durch eine zu hohe Belastung Steuerpolitik auf kurze Sicht treiben, die in kapitalfeindlicher Auswirkung der Entwicklung des allgemeinen Volkswohlstandes hinderlich ist, durch das Blühen und Gedeihen der Wirtschaft eines Staates soll sich von selbst das Steueraufkommen heben. Die Stellung zu diesem Problem wird sich jedoch oft nach dem augenblicklichen Fi-

nanzbedarf des betreffenden Landes richten müssen; dementsprechend wird auch Art und Höhe der Besteuerung des Einkommens der nichtphysischen Personen ausfallen. Es gibt verschiedene Möglichkeiten, um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden. Man kann die nichtphysischen Personen mit dem ausgeschütteten Einkommen oder auch ganz steuerfrei lassen. Werden hingegen die nichtphysischen Personen mit dem ausgeschütteten Einkommen oder ihrem Gesamteinkommen erfaßt, so lassen sich dafür die Gewinnanteile bei den Gesellschaftern vom steuerbaren Einkommen ausnehmen. Die vollständige Ausschaltung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung entspricht aber, wie bereits vorher ausgeführt, nicht dem Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit; gerechterweise erfolgt hier die Vorbelastung einer besonders leistungsfähigen Einkommensquelle.

β Doppelbesteuerung bei Schachtelgesellschaften.

Mit dem Fortschreiten der industriellen Entwicklung, die von der Spezialisation zur Konzentration führt, tritt häufig der Fall ein, daß Anteile einer Gesellschaft wieder in der Hand von Gesellschaften sind, die sich dadurch deren Kontrolle und Beeinflussung sichern. Die Folge davon ist eine mehrfache Besteuerung. Zunächst wird der Gewinn der Tochtergesellschaft versteuert, dann der von ihr ausgeschüttete Gewinn, der auf den Anteil der Muttergesellschaft entfällt, bei dieser und schließlich der von der Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinn als Einkommen des Gesellschafters. Ist diese Verschachtelung mehrfach und demgemäß auch die Besteuerung, so führt dies zu einer für die Wirtschaft untragbaren Belastung. Da aber solche Beteiligungen wirtschaftlichen Bedürfnissen entsprechen können, ist es Aufgabe des Gesetzgebers, steuerliche Maßnahmen zu treffen, die geeignet sind, derartige Kapitalsverbindungen nicht unmöglich zu machen. Bei einem bestimmten Maß der Beteiligung (in Deutschland bisher $^1/_5$, nach dem neuen Körperschaftssteuergesetz $^1/_4$) wird daher zweckmäßigerweise die Muttergesellschaft mit dem auf sie entfallenden Gewinnanteil Steuerfreiheit genießen; Voraussetzung dabei ist, daß es sich um Dauerbeteiligung handelt und nicht um Tagesspekulation, die natürlich der Steuer weiterhin unterworfen bleibt. In Amerika besteht bei „affiliated corporations" die Möglichkeit gemeinsamer Besteuerung durch Aufstellung gemeinsamer Bilanzen.

4. Der Tarif.

Aus der bisherigen Charakterisierung der Körperschaftsbesteuerung ergibt sich die Frage nach dem Maß der steuerlichen Belastung, und so komme ich zu dem Problem des Tarifs. Wie soll der Tarif entsprechend der Eigenart der nichtphysischen Personen und ihres Einkommens zweckmäßig ausgestaltet sein? Er kann ein einheitlicher prozentualer Satz sein, er kann auch eine Staffelung enthalten.

a. Einheitlicher Proportionalsatz.

Ein fester Prozentsatz, wie ihn z. B. England und Amerika anwenden, ist einem progressiven Tarif vorzuziehen, wie noch im folgenden zu zeigen ist. Mit Rücksicht auf die Doppelbesteuerung des ausgeschütteten Einkommens bei Gesellschaft und Gesellschaftern ist der Proportionalsatz nicht zu hoch zu wählen, da Steuern einen wichtigen Preisfaktor bilden. Er soll aber auch nicht zu niedrig sein, weil sonst die Körperschaften ein zu großes wirtschaftliches Uebergewicht gegenüber den Einzelunternehmungen erlangen, die ja den hohen progressiven Sätzen der Einkommensteuer unterliegen. Die Unternehmungsform der Körperschaften würde bei einem zu niedrigen Proportionalsatz zur Steuerersparnis führen, ein Umstand, der wirtschaftlich unerwünschte Umformungen von Einzelunternehmungen in Gesellschaften und damit für den Fiskus eine Verminderung des Steueraufkommens zur Folge hätte. Der Proportionalsatz soll daher annähernd der durchschnittlichen Belastung bei der Einkommensteuer der natürlichen Personen entsprechen.

b. Staffelung.

Enthält der Tarif eine Staffelung, so ergeben sich mehrere Möglichkeiten.

α Nach der absoluten Höhe des Einkommens.

Die Staffelung kann nach der absoluten Höhe des Einkommens erfolgen. Dies ist der Fall in Staaten, die physische wie nichtphysische Personen denselben progressiven Sätzen einer allgemeinen Einkommensteuer unterwerfen. Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit, wie sie der Einkommensteuer der natürlichen Personen zugrunde liegt, läßt sich aber nicht ohne weiteres auf die Körperschaftssteuer übertragen. Der Ertrag der Körperschaften stellt ja eine Verteilungsmasse dar und wird durch ein bestimmtes Vermögen erzielt, während die Einkünfte der physischen Personen hauptsächlich der persönlichen Be-

dürfnisbefriedigung dienen. Damit fallen auch die sozialen Momente weg, die bei den natürlichen Personen vermindernd auf die Höhe des Steuerbetrages einwirken. Die steuerliche Leistungsfähigkeit der physischen Personen richtet sich nach der absoluten Höhe des Einkommens und nach dem Verbrauch; bei den Gesellschaften ist hingegen das Verhältnis des Gewinnes zum Gesellschaftskapital ausschlaggebend. Aus allen diesen Gründen ist eine progressive Besteuerung der nichtphysischen Personen abzulehnen.

β Nach der Rentabilität.

Im übrigen ist eine Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit als Auswirkung des Grundsatzes der steuerlichen Gerechtigkeit angebracht und zwar durch eine Staffelung nach der Rentabilität. Da die Einkünfte der nichtphysischen Personen in der Ausnutzung eines bestimmten Vermögens bestehen, erscheint es angebracht, dieses fundierte Einkommen zum Vermögensstande in Beziehung zu setzen; die Besteuerung ist also nach dem Verhältnis der ausgeschütteten wie nicht ausgeschütteten Gewinne zum tatsächlichen Vermögensstande am Schluß des Veranlagungsabschnittes vorzunehmen. Eine Staffelung des Tarifes in dieser Form wäre wirtschaftlich richtig, läßt sich aber kaum durchführen, da die Feststellung des tatsächlichen Vermögensstandes auf zu große Schwierigkeiten stößt. Infolgedessen hat man die Berücksichtigung der Rentabilität durch Staffelung nach dem Verhältnis der ausgeschütteten Gewinne zum Grund- oder Stammkapital zu erreichen gesucht, z. B. im deutschen Körperschaftssteuergesetz von 1920. Diese Lösung hat jedoch verschiedene Mängel und führt leicht zu einer Zurückhaltung in der Gewinnausschüttung und damit zur Steuerumgehung. Die Rentabilität erschöpft sich ja nicht in den Dividenden, es müssen auch die nicht ausgeschütteten Gewinne, Rückstellungen usw. berüchsichtigt werden. Eine weitere Schwierigkeit liegt darin, daß sich Grund- oder Stammkapital nicht immer mit dem im Betriebe arbeitenden Vermögen deckt. Außerdem besteht auch die Gefahr, daß eine Verwässerung des Kapitals stattfindet, um den Prozentsatz der Dividende und damit den Steuersatz herabzudrücken. Hiergegen kann man anführen, daß die Bevorzugung des nicht ausgeschütteten Gewinnes volkswirtschaftlich auch Vorteile im Gefolge hat. Die zurückgehaltenen Gewinne dienen der inneren Stärkung der Unternehmungen. Der Steuerausfall für den

Staat kann immer nur ein vorübergehender sein, da alle Rückstellungen ihre natürliche Grenze haben.

Die Betrachtung der Staffelungsmöglichkeiten zeigt deutlich, daß für die Körperschaftssteuer ein einheitlicher Proportionalsatz vorzuziehen ist. Die einzelnen Länder haben auch demgemäß meist auf den proportionalen Tarif zurückgegriffen. In einigen Staaten laufen proportionale und progressive Besteuerung nebeneinander her.

C.

Die Körperschaftssteuergesetze in Deutschland, England, Frankreich und den Vereinigten Staaten von Nordamerika.

I. Die Besteuerung der nichtphysischen Personen in Deutschland.

1. Entwicklung bis zum Körperschaftssteuergesetz von 1920.

Die Entwicklung der Körperschaftsbesteuerung in Deutschland beginnt im wesentlichen mit dem preußischen Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891. Die Ausdehnung der Staatsaufgaben nach dem siegreichen Kriege 1870/71 hatte einen erhöhten Finanzbedarf zur Folge. Auf der Suche nach neuen Einnahmequellen ging man dazu über, die Kapitalgesellschaften entsprechend ihrer wirtschaftlichen Bedeutung und Leistungsfähigkeit steuerlich in derselben Weise wie die Einzelunternehmungen heranzuziehen. Da besondere Besteuerungsformen fehlten, gliederte man sie der Einkommensteuer an und sprach im preußischen Einkommensteuergesetz von 1891 zunächst die Steuerpflicht derjenigen Gruppen von Rechtsgebilden aus, die den wirtschaftlichen Einzelpersonen am nächsten stehen. Es wurden die Aktiengesellschaften, die Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften, eingetragene Genossenschaften, deren Geschäftsbetrieb über die Mitglieder hinausging, daneben auch Konsumvereine steuerlich erfaßt. Die Novelle vom 19. Juni 1906 brachte die Einkommensteuerpflicht der Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit Ausnahme derjenigen, deren Einkünfte ausschließlich zu gemeinnützigen, wissenschaftlichen oder künstlerischen Zwecken verwendet wurden. Das Einkommen dieser Steuerpflichtigen wurde nach seiner absoluten Höhe einer progressiven Einkommensteuer unterworfen. Hiergegen zeigten sich

bald Bedenken, und man erstrebte eine Loslösung von der Besteuerung nach der absoluten Höhe und eine Berücksichtigung der Rentabilität. Die Folge davon war der Entwurf eines Gesellschaftssteuergesetzes im Jahre 1908, das aber nicht in Kraft trat. Die Einkommensteuergesetze der übrigen größeren Länder in Deutschland sind in der Besteuerung der nichtphysischen Personen erheblich über das preußische Gesetz hinausgegangen. So ist z. B. Sachsen im Jahre 1900 und Württemberg 1903 grundsätzlich zur Besteuerung aller juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts übergegangen.

Der unglückliche Ausgang des Weltkrieges und die Staatsumwälzung erforderten dringend eine Neuordnung der Reichsfinanzen. Die direkten Steuern gingen auf das Reich über, zunächst die Einkommensteuer und dementsprechend auch die Besteuerung der Körperschaften. Das selbständige Steuerrecht der Länder erlosch; an seine Stelle trat das Reichssteuerrecht, das auf eigener Steuerhoheit beruht. Die Finanzen des Deutschen Reichs waren zerrüttet und geboten eine restlose Erfassung der Steuerkraft. So dehnte man auch die Besteuerung der Körperschaften aus. Als innerer Grund für die Heranziehung der juristischen Personen kam hinzu, daß der Gesetzgeber einen Ausgleich für die steuerliche Belastung der natürlichen Personen schaffen wollte. Dieser Ausbau der Besteuerung der Kapitalgesellschaften führte zur Aussonderung aus der Einkommensteuer und zur Schaffung einer besonderen Körperschaftssteuer. Man wollte nicht länger Steuersubjekte so verschiedener Wesensart und Leistungsfähigkeit derselben Besteuerungsform unterwerfen. Viel trug dazu auch der Gedanke bei, das Einkommen möglichst an der Quelle zu erfassen und damit die Möglichkeit zu haben, das an deutschen Gesellschaften beteiligte Kapital aus dem Ausland zu erfassen, um ein steuerfreies Abwandern von Gewinnen zu verhüten. Am 16. Januar 1920 ging der verfassungsgebenden Nationalversammlung der Entwurf eines Körperschaftssteuergesetzes zu. Diese überwies den Entwurf dem X. Ausschuß, dem auch die Vorberatung des Einkommensteuergesetzes oblag, da sich eine Uebereinstimmung zwischen Reichsrat und Vorlage der Reichsregierung nicht erzielen ließ. So trat z. B. der Reichsrat für eine steuerliche Begünstigung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung und der Genossenschaften ein, um die Doppelbesteuerung abzuschwächen. Die Reichsregierung dagegen vertrat die Ansicht, daß diese Bevorzugung

einer sachlichen Berechtigung entbehre. Im Ausschuß erfuhr der Entwurf wesentliche Aenderungen. Die Nationalversammlung nahm ihn dann in dieser Fassung an.

2. Das Körperschaftssteuergesetz vom 30. März 1920.

a. Subjektive Steuerpflicht.

Das Gesetz ist unter der Bezeichnung „Körperschaftssteuergesetz vom 30. März 1920" veröffentlicht worden. Nach ihm unterliegen der Körperschaftssteuer juristische Personen des öffentlichen und bürgerlichen Rechts sowie alle Berggewerkschaften; ferner nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, soweit ihr Einkommen nicht unmittelbar nach diesem Gesetz oder dem Einkommensteuergesetz bei einem anderen Steuerpflichtigen steuerbar ist. Hiermit erkennt das Körperschaftssteuergesetz auf dem Gebiet des Steuerrechts die Rechtspersönlichkeit in zahlreichen Fällen an, in denen das sonstige öffentliche Recht, vor allem aber auch das Privatrecht sie verneint. Liegt Sitz und Ort der Leitung im Ausland, so beschränkt sich die Steuerpflicht auf das Einkommen aus inländischem Grundbesitz und aus einem Gewerbebetriebe, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Nach der Begründung zum Entwurf ist die Heranziehung der juristischen Personen des öffentlichen Rechtes der Ausdruck der Tatsache, daß sie neben ihren öffentlichrechtlichen Eigenschaften und Funktionen auch Privatrechtssubjekte sind. Der Unterschied gegenüber den Privatpersonen ist der, daß sie in der Verwendung der Mittel, die sie erwirtschaften, an bestimmte Zwecke gebunden sind. Das ist aber keine Besonderheit der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, sondern trifft bei allen hier in Betracht kommenden Steuerpflichtigen zu. Befreit von der Körperschaftssteuer sind das Reich, die Länder, die Gemeinden (Gemeindeverbände) und deren Unternehmungen; ferner Universitäten, Träger der Reichsregierung, inländische Personenvereinigungen und Zweckvermögen, die ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, rechtsfähige Pensions-, Witwen- und sonstige Hilfskassen für Fälle der Not oder der Arbeitslosigkeit; ferner juristische Personen, denen unter Wahrung der Gegenseitigkeit nach Vereinbarung mit anderen Staaten ein Anspruch auf Befreiung zusteht; ferner gesetzliche Berufs- oder Wirtschaftsvertretungen. Diese große Anzahl von Freistellungen nahm man vor, um

zu vermeiden, daß das im allgemeinen Interesse verwendete Einkommen in einer für unsere Volkswirtschaft schädlichen Weise beschränkt würde, nachdem der Kreis der Steuerpflichtigen soweit wie möglich gezogen war.

b. Einkommensbegriff.

Das Reichseinkommensteuerrecht hat sich grundsächlich auf den Boden der hauptsächlich von Schanz vertretenen Theorie gestellt, wonach das Einkommen den reinen Vermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnittes einschließlich der Nutzungen und geldwerten Leistungen Dritter darstellt. Dieser Einkommensbegriff ist — allerdings mit Abänderungen — einheitlich für die Einkommen- und Körperschaftssteuer übernommen worden. Die Körperschaftssteuer ist demnach in der Tat eine echte Einkommensteuer der ihr unterworfenen Steuersubjekte. Fraglich ist, ob sie zur Gruppe der Personal-(Subjekt-)Steuern oder der Real-(Objekt-)Steuern gehört. Aber auf Grund ihrer Ausgestaltung nach dem Schanz'schen Einkommensbegriff und nach der Nebeneinanderstellung der Einkommensteuer mit den sonstigen Personalsteuern im Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz muß man sie zu den Personalsteuern rechnen. Der dem Einkommensteuergesetz zugrunde liegende Einkommensbegriff ist ein wesentlich anderer als der, den Fuisting definiert hatte (Quellentheorie). Die Anwendung auf juristische Personen lehnte Fuisting aber ab, da diese kein Einkommen, sondern nur Ertrag hätten. Bei Schanz fehlt es an einer Bezugnahme auf Zwecke, die nur von einem physischen Subjekt des Einkommens verfolgt werden können, so daß einer Anwendung dieses Einkommensbegriffes auf nichtphysische Bezieher nichts im Wege steht. Die Körperschaftssteuer ist also nicht als Ertragssteuer, sondern als systematische Ergänzung der Einkommensteuer auf dem Gebiet der Personalsteuern anzusehen. Sie ist die Einkommensteuer der Körperschaften

c. Objektive Steuerpflicht.

Während die §§ 1 und 2 des Körperschaftssteuergesetzes von 1920 die subjektive Steuerpflicht behandeln, regeln die §§ 3 bis 10 den Umfang der objektiven Steuerpflicht. Es unterliegt der Steuer der Gesamtbetrag der in Geld oder Geldeswert bestehenden Einkünfte, soweit im Gesetz nichts anderes vorgeschrieben ist. Hiermit wird die Quellenbesteuerung bis auf geringe Reste aufgegeben. Bei den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit und den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften be-

schränkt sich die Steuerpflicht auf die Einkünfte aus Grundbesitz, Kapitalvermögen und Gewerbebetrieb. Ein Gewerbebetrieb liegt nicht vor, wenn die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit nur Mitglieder versichern und die Genossenschaften ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränken. Dies ist gerechtfertigt; denn während bei den Versicherungs-Aktiengesellschaften die Ueberschüsse den Aktionären als Gewinnanteile an dem Unternehmen zufließen und der Versicherer dem Versicherten als selbständiger Unternehmer gegenübersteht, sind bei den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit Versicherer und Versicherter dieselben. Sie leisten Einlagen, die zurückerstattet werden können, soweit sie nicht gebraucht werden; diese Einlagen stellen also weder einen Gewinn der einzelnen noch des Unternehmens dar. Was den Umfang und die Ermittlung des steuerbaren Einkommens, zulässige und nicht zulässige Abzüge anlangt, so finden die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes sinngemäß Anwendung als Folge der Annahme des Einkommensbegriffes durch das Körperschaftssteuergesetz. Als nicht steuerbares Einkommen gelten bei den Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Zweckvermögen des öffentlichen Rechts die Einkünfte der Unternehmungen, die vorwiegend im öffentlichen Interesse betrieben werden. Außerdem ist der Nutzungswert des Verwaltungsvermögens und der Dienstwohnung befreit, da dieser Wert bei dem Nutznießer steuerpflichtig ist. Ferner bei den öffentlichen Sparkassen, Genossenschaften und deren Verbandskassen der Teil der Einkünfte, der auf den eigentlichen Sparkassenverkehr entfällt. Die Freistellung des Einkommens, das kirchlichen Zwecken unmittelbar oder laufend dient, ist so gestaltet, daß alles Einkommen frei bleibt, das nicht angesammelt wird und darüber hinaus noch das für besonders zu begünstigende Zwecke angesammelte. Der Grund hierfür beruht in der geschichtlichen Stellung der Kirchen und in der Anschauung weiter Volkskreise, die kirchliche Zwecke den gemeinnützigen mindestens gleichstellen. Die Freilassung der Einkünfte, die gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken zugeführt werden, hat sich in der Steuergesetzgebung immer mehr durchgesetzt und ist auch hier ausgesprochen, zumal die Geldknappheit eine bedeutende Schmälerung der hierfür verfügbaren Mittel mit sich bringt. Abzugsfähig vom Gesamtbetrage der Einkünfte sind Zuwendungen an Unterstützungs-, Wohlfahrts- und Pensionskassen des Betriebes, wenn die dau-

ernde Verwendung für die Zwecke der Kassen gesichert ist; ferner die Steuer gemäß § 10, Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes vom 10. September 1919 oder die hierfür gemachten Rücklagen, die zur Deckung von Unterbilanzen eingestellten Beträge und die Kriegsabgabe vom Mehrgewinn. Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen für die Erfüllung der durch die Stiftung oder Satzung vorgeschriebenen Zwecke, ebenso nicht die entrichtete Körperschaftssteuer.

d. Tarif.

Die Steuerpflichtigen sind in zwei Gruppen eingeteilt. Die erste Gruppe umfaßt die Erwerbsgesellschaften, also die Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Zur zweiten Gruppe gehören die Assoziationen, deren Zweck nicht auf Erzielung wirtschaftlicher Vorteile gerichtet ist, so Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit usw. Diese Gruppe der Nichterwerbsgesellschaften unterliegt einem festen Satz von 10 v. H. des steuerbaren Einkommens. Von einer progressiven Ausgestaltung der Steuer sah man ab, weil hier die Leistungsfähigkeit und Rentabilität keine wesentliche Rolle spielt. Die Besteuerung der Erwerbsgesellschaften setzt sich zusammen einmal aus diesem festen Satz von 10 v. H. und außerdem einem Zuschlag von den Beträgen, die aus dem steuerbaren Einkommen wie aus dem Einkommen früherer Jahre als Gewinnanteile irgendwelcher Art verteilt werden, soweit sie mehr als 3 v. H. des Grund- oder Stammkapitals ausmachen. Der Zuschlag beträgt, wenn der zuschlagspflichtige Betrag 4 v. H. des Grund- oder Stammkapitals nicht übersteigt, 2 v. H. der ausgeschütteten Beträge und steigt in neun Stufen auf 10 v. H. bei einer Rentabilität von über 9 v. H. folgendermaßen:

Wenn der zuschlagspflichtige Betrag

4 v. H.	des Grund- oder Stamm-	kapitals nicht übersteigt	=	2 v. H.	der ausgeschütteten Beträge
6 v. H.	„	„	„	=	3 v. H.	„	„
8 v. H.	„	„	„	=	4 v. H.	„	„
10 v. H.	„	„	„	=	5 v. H.	„	„
12 v. H.	„	„	„	=	6 v. H.	„	„
14 v. H.	„	„	„	=	7 v. H.	„	„
16 v. H.	„	„	„	=	8 v. H.	„	„
18 v. H.	„	„	„	=	9 v. H.	„	„
darüber hinaus				=	10 v. H.	„	„

Bei den Erwerbsgesellschaften, deren Zweck die Erzielung eines möglichst hohen Ertrages ist, bot sich die Rentabilität als die gegebene Grundlage des Tarifs, da die Steuerkraft einer solchen Gesellschaft richtig nur im Verhältnis der von ihr erzielten Ueberschüsse zum Grund- oder Stammkapital zum Ausdruck kommt. Der Tarif erwies sich aber bald als ungeeignet für die Erfassung der Rentabilität eines Unternehmens aus den im ersten Teil bereits angeführten Gründen. Andererseits förderte die steuerliche Begünstigung des nicht ausgeschütteten Gewinns die Kapitalsbildung bei den Erwerbsgesellschaften, was letzten Endes der gesamten Wirtschaft zugute kommt. Ausländische Erwerbsgesellschaften unterliegen dem Zuschlag mit dem Teil der ausgeschütteten Gewinnanteile, der verhältnismäßig auf das inländische Grundvermögen und den inländischen Gewerbebetrieb entfällt. Was das Grund- oder Stammkapital betrifft, so sind darunter nach dem Gesetz zu verstehen nur das eingezahlte Kapital, bei Genossenschaften die Summe der Einlagen, bei Berggewerkschaften die Summe des Erwerbspreises und der Anlage-, Einrichtungs- und Erweiterungskosten des im Betriebe befindlichen Bergwerkes abzüglich der aufgenommenen Schulden.

e. Maßstab der Besteuerung.

In Uebereinstimmung mit dem Einkommensteuergesetz ist grundsätzlich das Einkommen während eines Zeitraumes von zwölf Monaten zum Maßstab der Besteuerung gemacht. Ist das Geschäftsjahr kürzer oder länger, so werden seine Ergebnisse der Besteuerung zugrunde gelegt, indem sie auf zwölf Monate umgerechnet werden. Die Veranlagung erfolgt nach Ablauf des maßgebenden Geschäfts- oder Kalenderjahres, knüpft also nicht mehr wie bei der Quellentheorie an das Bestehen des Steuerpflichtigen an einem bestimmten Stichtag an. Die Steuerpflichtigen sind zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet. Die Steuer trifft das Einkommen des vergangenen Jahres und soll aus dessen Erträgnissen gezahlt werden und zwar binnen einem Monat nach Empfang des Steuerbescheides. Eine Ratenzahlung ist nicht vorgesehen.

3. Die Körperschaftssteuer während der Inflation.

a. Die Vorauszahlungsgesetze.

Das Problem der steuerlichen Berücksichtigung der Valutaschwankungen und der fortschreitenden Geldentwertung trat nun immer mehr in den Vordergrund. Die folgenden Abänderungen des Körperschaftssteuergesetzes vom 31. März 1920 bezweckten durch eine Beschleunigung der Steuerentrichtung den Schutz des Steuergläubigers vor der Geldentwertung. Aber auch der Steuerpflichtige sollte davor bewahrt werden, daß bloße Scheingewinne, die lediglich im sinkenden Geldwert ihren Grund hatten, weggesteuert wurden, da man sonst die Betriebe zur volkswirtschaftlich verderblichen Aufzehrung ihres Betriebskapitals gezwungen hätte. So erging zunächst das Gesetz über vorläufige Zahlungen auf die Körperschaftssteuer vom 26. März 1921. Dieses bestimmte, daß die der Körperschaftssteuer unterliegenden Erwerbsgesellschaften binnen einem Monat nach Feststellung der Bilanz ohne besondere Aufforderung 10 v. H. des in dem Abschluß ausgewiesenen Reingewinnes zu entrichten haben. Einen erheblichen Eingriff in das Körperschafssteuergesetz brachte auch die Novelle zum Einkommensteuergesetz vom 24. März 1921. Insbesondere wurde hier die Steuerpflicht der Gewinne aus einzelnen Veräußerungsgeschäften neu geregelt; die zugelassenen Abschreibungen wurden erweitert. Diese Abänderungen konnten aber nicht über die Mängel des Körperschaftssteuergesetzes von 1920 hinwegtäuschen. Die verhältnismäßig geringe steuerliche Belastung der nichtphysischen Personen gegenüber den hohen Einkommenssätzen der natürlichen Personen führte zu zahlreichen Gründungen von Erwerbsgesellschaften, ein Vorgang, der steuerfluchtartigen Charakter annahm. Außerdem führte die Differenzierung von ausgeschüttetem und nicht ausgeschüttetem Gewinn dazu, Gewinne zu verschleiern und damit Steuer zu ersparen. Diesem künstlich verringertem Steueraufkommen stand die wachsende Finanznot des Reiches gegenüber. Alles dies drängte in Verbindung mit der steigenden Geldentwertung zu einer Neuregelung, die im Körperschaftssteuergesetz in der Fassung vom 8. April 1922 erfolgte. So konnte man auch die bisher gesammelten Erfahrungen verwerten.

Der Regierungsentwurf sah als einschneidende Aenderungen des bisherigen Gesetzes vor:

a) Der Steuersatz wird bei den Erwerbsgesellschaften auf 30 vom Hundert erhöht;
b) die bisherige Teilung des Einkommens in gesamtes steuerbares und ausgeschüttetes Einkommen wird beseitigt;
c) für das gesamte steuerbare Einkommen wird ein fester Satz ohne Staffelung, also ohne Rücksicht auf die Höhe der Dividende, eingeführt;
d) die Besteuerung von Gewinnanteilen bei sogenannten Schachtelgesellschaften wird beseitigt.

b. Das Körperschaftssteuergesetz vom 8. April 1922.

Nachdem der Reparationsausschuß des Reichswirtschaftsrates sein Gutachten erteilt hatte, ging der Entwurf dem Reichstag in erster Lesung zu, der ihn dem XI. Ausschuß überwies. Der dort abgeänderte Entwurf wurde dann im Reichstag in zweiter und dritter Lesung angenommen. Das Gesetz bestimmte folgendes: Die Körperschaftssteuer beträgt bei den Erwerbsgesellschaften 20 vom Hundert des steuerbaren Einkommens, bei den übrigen Steuerpflichtigen 10 vom Hundert. Bei den Erwerbsgesellschaften erhöht sich diese Steuer um 15 vom Hundert der Beträge, die als Gewinnanteile irgendwelcher Art verteilt werden. Als Erwerbsgesellschaften gelten Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Kolonialgesellschaften, Bergbau treibende rechtsfähige Vereinigungen und nicht rechtsfähige Berggewerkschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, ferner sonstige Personenvereinigungen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetriebe, deren Zweck die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile für sich oder ihre Mitglieder ist. Ausgenommen sind Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit und die nach dem Hypothekenbankgesetz vom 13. Juli 1899 der Staatsaufsicht unterliegenden reinen Hypothekenbanken, sowie die unter Staatsaufsicht stehenden mit dem Recht zur Ausgabe von Schiffspfandbriefen ausgestatteten Schiffsbeleihungsbanken. Die Berücksichtigung der Rentabilität ist also weggefallen. Die Erhöhung des festen Satzes von 10 auf 20 vom Hundert bedingte eine Milderung der Doppelbesteuerung des Dividendeneinkommens, die durch Anrechnung eines bei steigendem Gesamteinkommen degressiv gestaffelten Prozentsatzes der um die Kapitalertragssteuer gekürzten Gewinnanteile auf die Einkom-

mensteuer oder Körperschaftssteuer erfolgte. Es sind, wenn das gesamte steuerbare Einkommen
300 000 Mark nicht übersteigt . . . = 15 v. Hdt.,
bei mehr als 300 000 Mark aber nicht
mehr als 2 000 000 Mark . . . . . = 12½ v. Hdt.
bei mehr als 2 000 000 Mark . . . . = 10 v. Hdt.
des auf volle Tausend nach unten abgerundeten Betrages der um die Kapitalertragssteuer gekürzten Gewinnanteile auf die Einkommen- oder Körperschaftssteuer anzurechnen. Die früheren Landeseinkommensteuergesetze ließen meistens eine mäßige Rente des Grund- oder Stammkapitals bei der steuerpflichtigen Gesellschaft frei. Das Körperschaftssteuergesetz von 1920 erreichte eine gewisse Vermeidung der Doppelbesteuerung dadurch, daß die ersten drei vom Hundert der ausgeschütteten Dividende vom Zuschlag frei blieben. Das Körperschaftssteuergesetz von 1922 ließ dagegen Milderungen in der Hand des Beziehers eintreten und zwar in umgekehrter Proportion zum steigenden Gesamteinkommen des Beziehers.[2]) Strutz sagt dazu: „Wenn man in der Besteuerung der verteilten Gewinne einer Gesellschaft bei ihr und den Gesellschaftern eine ungerechtfertigte Doppelbesteuerung erblicke, lasse sich nicht behaupten, daß das als ungerechtfertigt anzuerkennende Ausmaß der letzteren im umgekehrten Verhältnisse zur Höhe des Gesamteinkommens des Gesellschafters stehe. Die einzig folgerichtige Lösung sei dann, die Gewinnanteile aus dem Einkommen des Gesellschafters auszusondern." Diese Ausführungen sind als richtig anzusehen, wenn man die Doppelbesteuerung hätte ganz beseitigen wollen; denn die Frage, ob überhaupt eine Doppelbesteuerung begrifflich vorhanden ist, hat mit der Höhe des Gesamteinkommens des Besteuerten nichts zu tun. Die Stellungnahme des Gesetzes läßt sich aber rechtfertigen, wenn man die wirtschaftliche Doppelbesteuerung als eine durchaus zulässige mit der steuerlichen Gerechtigkeit vereinbarte Maßregel ansieht und nur die sich daraus ergebenden Härten mildern will. Daß das Maß dieser Erleichterung sich nach dem Gesamteinkommen des Beziehers richtet, entspricht dem Grundsatz der Berücksichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Das Körperschaftssteuergesetz von 1922 hat die Fusionssteuer beseitigt, soweit das Vermögen einer Erwerbsgesellschaft auf eine andere inländische Erwerbsgesellschaft übergeht.

[2]) Strutz: Grundlehren des Steuerrechts. Berlin 1920. H. Sack.

c. Geldentwertungsgesetz und Aufwertungsverordnung.

Das Gesetz über vorläufige Zahlungen auf die Körperschaftssteuer vom 26. März 1921 wirkte bereits, wenn auch noch nicht in ausgesprochener Absicht, den nachteiligen Folgen der Geldentwertung entgegen; es beschleunigte das Steueraufkommen, brachte also die Entrichtung der Steuer dem Erwerb des Einkommens zeitlich möglichst nahe. Bewußt in Angriff genommen wurde dieses Problem durch das Gesetz über die Berücksichtigung der Geldentwertung in den Steuergesetzen vom 20. März 1923. Das Geldentwertungsgesetz gab Vorschriften über die Berücksichtigung der Geldentwertung bei den Tarifen und Befreiungsvorschriften in Artikel I, bei den Bewertungsvorschriften in Artikel II, bei der Zahlung in Artikel III und sonst noch für die Hinterziehungsstrafen und Erzwingungsvorschriften. Die wichtigsten Bestimmungen, welche sich auf die Körperschaftssteuer beziehen, sind folgende: Der Tarif wurde grundsätzlich nicht geändert, da hier die im Geldentwertungsgesetz maßgebenden Erwägungen für Aenderung von progressiven Tarifen nicht in Betracht kamen, wonach die Belastung in den höheren Stufen bei sinkender Kaufkraft des Geldes eine wesentlich stärkere wird, als beabsichtigt war. Zu einer zeitweisen Erhöhung des Tarifs war dadurch Veranlassung gegeben, daß die Kapitalertragssteuer außer Hebung gesetzt wurde. Für den Wegfall der Belastung des Dividendeneinkommens mit der zehnprozentigen Kapitalertragssteuer wurde als Ausgleich für die Zeit der Nichterhebung die Dividendensteuer der Erwerbsgesellschaften auf 25 vom Hundert der ausgeschütteten Gewinnanteile erhöht. Die Vorschriften über Anrechnung eines Teiles der versteuerten Gewinnanteile auf die Einkommen- und Körperschaftssteuer der Bezieher behielten Geltung, um die Doppelbesteuerung dieser Einkommensteile abzuschwächen. Bei den Bewertungsvorschriften erfolgte die grundsätzliche Anerkennung der Vermeidung einer Besteuerung der Scheingewinne. Das Gesetz über vorläufige Zahlungen auf die Körperschaftssteuer wurde außer Kraft gesetzt. Nach dem Geldentwertungsgesetz waren die Erwerbsgesellschaften verpflichtet, für jedes Geschäftsjahr zwei Vorauszahlungen, eine Nachzahlung und eine Abschlußzahlung zu leisten. Innerhalb eines Monats nach Fertigstellung der das Vorjahr abschließenden Bilanz

wurden je 10 vom Hundert des durch diese Bilanz ausgewiesenen Reingewinnes und der danach verteilten Gewinnanteile als Vorauszahlung fällig, innerhalb weiterer drei Monate nochmals je 5 vom Hundert dieser Beträge. Innerhalb von zwei Monaten nach Feststellung der Bilanz des Geschäftsjahres selbst war der durch die Vorauszahlung nicht gedeckte Teil der Körperschaftssteuer, der sich auf Grund der Bilanz ergab, nachzuzahlen. Diese Zahlungen wurden durch eine der Veranlagung folgende Zahlung, die sogenannte Abschlußzahlung, ergänzt. Nicht rechtzeitige oder zu niedrige Zahlungen hatten hohe Zuschläge zur Folge. Dem gewaltig fortschreitenden Verfall der Währung gegenüber versagten diese Maßnahmen alsbald, da auch die Zuschläge die Zahlungen nicht auf die der Geldentwertung entsprechende Höhe brachten. Der Gesetzgeber versuchte nun zunächst eine Valorisierung der Vorauszahlungen durch Einführung ständig steigender Vervielfältigungen und ließ nach demselben Prinzip auch eine fortschreitend höher werdende Vervielfältigung der Zuschläge eintreten. Dies geschah durch die Vorauszahlungserhöhungsgesetze vom 9. Juli und 11. August 1923, sowie durch die auf Grund dieser Gesetze vom Reichsminister der Finanzen erlassenen Verordnungen. Dieses äußerst komplizierte System brachte trotzdem die Steuerleistungen nicht auf eine der Geldentwertung entsprechende Höhe. Das Geldentwertungsgesetz hatte es noch grundsätzlich abgelehnt, an Stelle der in ihrem Wert ständig sinkenden Papiermark eine andere feste Werteinheit einzuführen. Alle dahin zielenden Anträge waren bei der Beratung des Geldentwertungsgesetzes als verfrüht und augenblicklich undurchführbar abgelehnt worden. Der erste Schritt dazu erfolgte durch die Verordnung über die Erhöhung der Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftssteuer und über die Berechnung von Zuschlägen vom 27. September 1923. Hiernach wurden die Zuschläge bei unpünktlicher Zahlung dahin umgestaltet, daß sie nicht mehr nach festen Prozentsätzen der rückständigen Zahlungen berechnet wurden, sondern daß diese Rückstände wertbeständig gemacht wurden. Am Fälligkeitstage wurden sie durch den Goldumrechnungssatz der Landabgabe dividiert, so ihr Goldmarkbetrag ermittelt und dieser am Zahlungstage mit dem neuen für diesen Tag geltenden Umrechnungssatz multipliziert. Durchgeführt wurde die Umstellung der Steuerzahlungen auf Goldmarkbasis durch zwei Verordnungen;

1. Die Verordnung des Reichspräsidenten über Steueraufwertung und Vereinfachung im Besteuerungsverfahren (Aufwertungsverordnung) vom 11. Oktober 1923.
2. Durchführungsbestimmungen zur Aufwertungsverordnung vom 13. Oktober 1923.

Die Steueraufwertungsverordnung enthielt allgemeine für das gesamte Steuergebiet gegebene Normen. Sie ließ das Wesen der Körperschaftssteuer und das vom Geldentwertungsgesetz eingeführte Zahlungssystem unberührt, verhinderte aber, daß diese Zahlungen in der Zeit zwischen der Entstehung der Schuld und ihrer Entrichtung entwertet wurden. Nach den Durchführungsbestimmungen zur Aufwertungsverordnung war für das Gebiet des Körperschaftssteuerrechts zu unterscheiden zwischen den durch das Geldentwertungsgesetz neu eingeführten Vorauszahlungen der Erwerbsgesellschaften und allen sonstigen steuerlichen Leistungen bei den seit dem 1. Januar 1923 entstandenen Zahlungsverpflichtungen. Die Vorauszahlungen waren durch die Gesetze vom 9. Juli und 11. August 1923 in ihrem Grundbetrag erhöht worden, alle nicht zu den Vorauszahlungen gehörenden steuerlichen Verpflichtungen dagegen in ihrem Grundbetrag unverändert geblieben.

d. Die zweite Steuernotverordnung.

War bisher eine zweimalige Umrechnung nötig, weil die Schuld zunächst als Papiermarkschuld entstand, so ging die zweite Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923 einen Schritt weiter. Sie ließ die nach ihrem Inkrafttreten auf dem Gebiet der Körperschaftsbesteuerung zur Entstehung kommenden Schulden gleich als Goldmarkschulden ins Leben treten. Es war daher auch nur eine einmalige Umrechnung, nämlich die Multiplikation mit dem am Zahlungstage geltenden Goldumrechnungssatz nötig, um den zu ihrer Abdeckung erforderlichen Papiermarkbetrag zu ermitteln. Die zweite Steuernotverordnung mußte sich darauf beschränken, für die Zukunft die Grundlage einer wertbeständigen Einkommensermittlung durch die Vorschriften über die mit dem 1. Januar 1924 erstmalig aufzustellende Goldmarkbilanz und die sich daran anschließende Buchführung auf wertbeständiger Grundlage zu schaffen. Für die Vergangenheit war eine Abhilfe nicht mehr möglich. Die bisherigen Versuche, der fortschreitenden Geldentwertung bei der wichtigsten Gruppe der Körperschaftssteuerpflichtigen, den Erwerbs-

gesellschaften, durch Valorisierung der geschuldeten Leistungen zu begegnen, führten nicht zum Ziele, da schließlich in der zu versteuernden Endsumme des buchmäßig ermittelten Bilanzgewinnes die verschiedensten Papiermarkwerte enthalten waren. Eine nachträgliche Goldmarkumrechnung der daher wirtschaftlich unzutreffenden Bilanzen war praktisch meist unmöglich. Die zeitlich weiter als 1922 zurückliegenden Körperschaftsteuerfälle wurden, soweit sie noch nicht abgeschlossen waren, für erledigt erklärt. Ihre weitere Behandlung erschien zwecklos, da es sich um nicht aufgewertete Papiermarkbeträge handelte, deren Goldwert unbeträchtlich war. Die Behandlung der im Jahre 1922 erwachsenen Körperschaftssteuerfälle wurde verschiedenartig durchgeführt. Auch sie waren nicht aufgewertet. Aber hier diente bei den Erwerbsgesellschaften die im Jahre 1922 festgesetzte Steuer als Grundlage für die Erhebung weiterer Steuern, so für die Rhein-Ruhr-Abgabe und die Körperschaftssteuer 1923. Bei den anderen Körperschaftssteuerpflichtigen fielen diese Fälle durch die Entlastungsverordnung vom 24. Oktober 1922 der Erledigung anheim. Für die im Jahre 1923 erwachsenen Körperschaftssteuerfälle wurde ein ganz einfacher an die zuletzt abgeschlossene Steuerveranlagung anknüpfender Feststellungsmodus gegeben. Die Gesellschaften hatten, soweit eine Veranlagung noch nicht erfolgt war, je 60 Goldpfennige auf jede vollen 1000 Mark der zuletzt (Geschäftsjahr 1921/22 bezw. 1922) veranlagten Körperschaftssteuerschuld als Abschlußzahlung auf die Körperschaftssteuer für das Geschäftsjahr 1922/23 bezw. 1923 zu entrichten. Damit fand die Körperchaftssteuer für das Jahr 1923 ihre endgültige Erledigung. Für die in das Kalenderjahr 1923 fallenden Monate des Geschäftsjahres 1923/24 war ferner je eine Drittel Goldmark für jede vollen 1000 Mark der Körperschaftssteuerschuld 1921/22 zu zahlen, womit auch die Steuer für den mit dem 31. Dezember 1923 ablaufenden Teil des Geschäftsjahres 1923/24 als abgegolten angesehen wurde. Um bei so rohen Maßstäben die Außerachtlassung der steuerlichen Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Anpassung an die Leistungsfähigkeit wenigstens in den krassesten Fällen beseitigen zu können, wurden den Finanzbehörden weitgehende Rechte auf anderweitige Festsetzung der Steuer auf Grundlage der Leistungsfähigkeit eingeräumt. Die Festsetzung der Steuer für andere Körperschaftssteuerpflichtige als die vorauszahlungspflich-

tigen Gesellschaften erfolgte summarisch durch die Finanzämter. Die Körperschaftssteuer sollte die Einkommensteuer der nichtphysischen Personen, ihr Gegenstand nicht nur ihre Bemessungsgrundlage das im letzten Geschäftsjahr erzielte Einkommen sein. Die Verordnung ging davon ab, weil das Einkommen dieses Geschäftsjahres sich nicht zuverlässig ermitteln ließ, und forderte nun andere Zahlungen auf Grundlage der Leistungsfähigkeit Die Besteuerung beruhte auf der Annahme, daß das Goldeinkommen des zu besteuernden Jahres dem des Vorjahres gleich sei. Diese Annahme findet eine Berechtigung in der Erfahrungstatsache, daß in vielen Fällen die wirtschaftliche Kraft im wesentlichen unverändert bleibt. Voraussetzung dabei ist, daß die Besteuerung des Vorjahres die Leistungsfähigkeit richtig erfaßte, und daß sich die wirtschaftliche Kraft in den beiden Jahren tatsächlich nicht geändert hat. Aus denselben Gründen, die die Unbrauchbarkeit der Papiermarkbilanzen für die Ermittlung des Einkommens im letztverflossenen Geschäftsjahr ergaben, folgte auch ihre Untauglichkeit für die Bemessung der Vorauszahlungen für das Kalenderjahr 1924, auf die der Gesetzgeber doch nicht verzichten konnte. Deshalb wurden die Vorauszahlungen für dieses Jahr unter völliger Abkehr von den Grundsätzen des Körperschaftssteuergesetzes festgesetzt. Die Verordnung unterscheidet fünf verschiedene Einkommensarten und führt für jede einen besonderen Vorauszahlungsmaßstab ein. Für die Körperschaftssteuerpflichtigen sind hauptsächlich zwei davon von Bedeutung. Alle Körperschaftssteuerpflichtigen, also auch diejenigen, die bisher überhaupt nicht vorauszahlungspflichtig waren, unterliegen den Vorschriften über den Steuerabzug vom Kapitalertrage. Sachlich ergab sich daraus eine teilweise Wiederherstellung der durch das Geldentwertungsgesetz bis auf weiteres außer Hebung gesetzten Kapitalertragssteuer mit Beschränkung auf die ausgeschütteten Gewinnanteile von bestimmten Gesellschaften sowie auf die Zinsen von wertbeständigen Anleihen, die in öffentlichen Schuldbüchern eingetragen oder für die Teilschuldverschreibungen ausgegeben waren. Von diesen Gewinnanteilen und Zinsen hat der Schuldner bei Fälligkeit für Rechnung des Gläubigers 10 vom Hundert einzubehalten und abzuführen. Im übrigen ergreift die Vorauszahlungspflicht, wie nach bisherigem Recht, nur die Erwerbsgesellschaften und regelt sich hier sachlich nach den Grundsätzen über die Vorauszahlungen auf Einkommen aus Gewerbe-

betrieb. Sie werden bemessen nach den Roheinnahmen innerhalb des abgelaufenen Vorauszahlungsabschnittes der Umsatzsteuer. Davon sind abzuziehen die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterliegenden Lohn- und Gehaltsaufwendungen im gleichen Zeitraum. Von dem verbleibenden Betrage sind zwei vom Hundert binnen zehn Tagen nach Ablauf des Vorauszahlungsabschnittes zu entrichten. Bei Betrieben von Land- und Forstwirtschaft und in weiteren vom Reichsfinanzminister bestimmten Fällen treten andere Zahlungstermine ein. An die Stelle der nach den Roheinnahmen berechneten Vorauszahlungen tritt monatlich ½ vom Tausend des für den 31. Dezember 1923 maßgebenden steuerbaren Vermögens, wenn dieser Betrag höher ist. Bei nicht rechtzeitiger oder unvollständiger Zahlung betragen die Zuschläge halbmonatlich fünf vom Hundert des Rückstandes. Den Vorauszahlungen, die im Jahre 1924 auf die Körperschaftssteuer geleistet worden sind, sollte gemäß der zweiten Steuernotverordnung eine endgültige Veranlagung nach Ablauf des Jahres folgen. Dieses Versprechen wurde nicht eingelöst, da sonst das Reich ungeheure Rückzahlungen hätte leisten müssen. Auch fehlte ein sicherer Maßstab für die Veranlagung des gewerblichen Einkommens. Die Goldmarkeröffnungsbilanz vom 1. 1. 1924 bot oft ein falsches Bild infolge der Ueberschätzung des Vermögens und der allgemeinen Wirtschaftslage. So erhielten im Regelfalle die geleisteten Vorauszahlungen Geltung als Ablösung der Körperschaftssteuer für das Jahr 1924. Für das Jahr 1925 bleibt es nach dem Steuerüberleitungsgesetz im wesentlichen bei der bisherigen Art der Vorauszahlungen. Eine Aenderung besteht darin, daß Gewerbetreibende für das zweite Halbjahr 1925 eine entsprechende Stundung verlangen können, wenn sie an Hand der Bücher den Beweis erbringen, daß sie entweder mit Verlust gearbeitet haben, oder daß ihr Gewinn hinter dem Betrage zurückbleibt, welcher der Höhe der geleisteten Vorauszahlungen entsprechen würde. Die Vorauszahlungen erfolgen nur noch vierteljährlich.

4. Das Körperschaftssteuergesetz vom 10. August 1925.

Die Rückkehr zu geordneten Währungsverhältnissen wirkte sich mit Notwendigkeit auf dem gesamten Steuergebiet aus. Sie erforderte auch eine Neuregelung der Körperschaftsbesteuerung. Seit Sommer 1923 waren nur Notverordnungen ergangen, die infolge der schnellen Ver-

änderungen im Wirtschaftsleben viele Mängel aufwiesen. Das neue Körperschaftssteuergesetz vom 10. August 1925 will nun endlich wieder unter Verwertung der Erfahrungen, die man bisher bei der Durchführung der Körperschaftsbesteuerung gesammelt hatte, einen Dauerzustand schaffen. Diese Regelung wirkte sich zum ersten Male aus, als nach Ablauf des Jahres 1925 die endgültige Veranlagung erfolgte. Das neue Körperschaftssteuergesetz regelt wie bisher die Einkommensteuer der nichtphysischen Personen.

a. Subjektive Steuerpflicht.

Steuerpflichtig sind mit dem gesamten Einkommen unter der Voraussetzung, daß der Sitz oder der Ort der Leitung im Inland liegt, Erwerbsgesellschaften, alle übrigen Körperschaften und Vermögensmassen des bürgerlichen Rechtes, Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechtes und öffentliche Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, sofern sie weder der Ausübung der öffentlichen Gewalt, noch lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung, zu deren Befriedigung die Bevölkerung auf die Betriebe und Verwaltungen angewiesen ist (Versorgungsbetriebe), noch gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Der Gedanke, die werbenden Betriebe des Reiches, der Länder und Gemeinden zur Steuer heranzuziehen, war schon immer sehr umstritten. Erstmalig fand er gesetzliche Anerkennung im Gesetz zur Aufbringung einer Industriebelastung vom 30. August 1924. Jetzt steht auch die Einkommen- und Körperschaftssteuer auf diesem Boden. Als Begründung ist anzuführen, daß die öffentlichen Verbände sich in steigendem Umfange am Wirtschaftsleben beteiligen. Es kann ihnen daher nicht länger der Fortfall der Steuer gewährt werden, ein nicht zu rechtfertigender Vorteil im Wettbewerb mit den privatwirtschaftlichen Betrieben. Außerdem zwingt die steuerliche Belastung auch diese Betriebe zur Verbesserung und Verbilligung der Produktion, überhaupt zu rationeller Wirtschaftsführung. Bei den genannten Betrieben werden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Kapitalvermögen und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen nicht in die Steuer einbezogen. Ein Ausfall bei diesen Einnahmequellen der Länder und Gemeinden müßte ja doch wieder durch Erhöhung der Landes- und Gemeindesteuern gedeckt werden. Die beschränkte Steuerpflicht ist gegenüber den bisher gelten-

den Bestimmungen erweitert. Sie ist an den Bezug inländischen Einkommens überhaupt geknüpft, also nicht allein an Einkommen aus inländischem Grundbesitz und Gewerbebetrieb, sondern auch an Einkommen aus inländischem Kapitalvermögen. Den Erwerbsgesellschaften sind gleichgestellt Personenvereinigungen, sofern sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten und vorwiegend die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile für sich oder ihre Mitglieder bezwecken. Die bisherige verschiedenartige Besteuerung dieser Gruppe und der Erwerbsgesellschaften entbehrte der inneren Berechtigung. Nicht zu den Erwerbsgesellschaften gehören jedoch die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, die nur Mitglieder versichern; die einem Revisionsverband angeschlossenen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, deren Geschäftsbetrieb sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkt; ferner die in ihrer Hauptbestimmung als Zentralen der Genossenschaften wirkenden eingetragenen Genossenschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften, deren Genossen ausschließlich oder doch überwiegend die in dieser Gruppe genannten Genossenschaften sind und deren Geschäftsbetrieb sich im wesentlichen auf die angeschlossenen Mitglieder und deren Einzelmitglieder beschränkt. Von der Körperschaftssteuer sind befreit die Reichspost, die Monopolverwaltungen des Reiches, die staatlichen Lotterieunternehmungen und die Reichsbahngesellschaft; ferner die Reichsbank, die Rentenbank, die Golddiskontbank und die Bank für deutsche Industrieobligationen, überhaupt Staatsbanken, die ihrer Bestimmung nach vorwiegend Geschäften staatswirtschaftlicher oder allgemeinwirtschaftlicher Art dienen; ferner öffentliche Sparkassen, die sich auf die Pflege des eigentlichen Sparverkehrs beschränken, öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalten, die auf Gegenseitigkeit gegründet sind und nur Mitglieder versichern; ferner Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden, sofern sie nicht einen über einen Nebenbetrieb hinausgehenden Gewerbebetrieb unterhalten; ferner Stiftungen, Anstalten und Zweckvermögen, die ausschließlich kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Hinsichtlich gewisser inländischer Kapitalerträge findet eine Besteuerung an der Quelle ohne Rücksicht auf Sitz und Ort der Leitung statt bei allen Körperschaften und Vermögensmassen des bürgerlichen Rechts. Diese Steuerpflicht erstreckt sich nicht auf Reich, Länder und Gemein-

den, wenn die Kapitalerträge aus der Beteiligung an einem Unternehmen stammen, dessen Anteile mit mehr als einem Viertel im Besitz des Reichs, der Länder oder der Gemeinden stehen.

b. Einkommen und Einkommensbegriff.

Was als Einkommen gilt und zur Steuer herangezogen wird, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Hiernach unterliegen der Besteuerung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit, aus nicht selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen; ferner andere wiederkehrende Bezüge und sonstige Leistungsgewinne. Zum steuerpflichtigen Einkommen gehört auch der beim Verkauf des ganzen Geschäfts erzielte Gewinn. Ausgenommen sind einmalige Vermögensanfälle, wie Schenkungen, Erbschaften, Aussteuern, Lotteriegewinne, Kapitalempfänge auf Grund von Lebensversicherungen und Kapitalabfindungen als Entschädigungen für Unfälle und Körperverletzungen und solche auf Grund der Reichsversicherung und Beamtenpensionsgesetze mit Ausnahme der Kapitalabfindungen nach dem Wehrmachtversorgungsgesetz. Als Einkommen gilt der Gewinn, beziehungsweise der Ueberschuß der Einnahmen über die Ausgaben. Treffen mehrere Einkommensarten bei einem Steuerpflichtigen zusammen oder hat er Einkünfte derselben Art aus mehreren Betrieben, so ist das Einkommen durch Zusammenrechnung der einzelnen Ergebnisse festzustellen. Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht bleiben bei Ermittlung des Einkommens bei den Betrieben des öffentlichen Rechts, die nicht der Ausübung der öffentlichen Gewalt usw. dienen, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus Kapitalvermögen mit Ausnahme gewisser Kapitalerträge nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes außer Ansatz; ferner solche aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von landwirtschaftlichem Inventar, sowie solche aus der zeitlich begrenzten Ueberlassung von Rechten an Grundstücken. Bei den nicht befreiten öffentlichen Sparkassen, sowie denjenigen der Genossenschaften und Genossenschaftszentralen der Teil der Einkünfte, der auf den eigentlichen Sparkassenverkehr entfällt. Bei Erwerbsgesellschaften und Betrieben oder Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht der

Ausübung der öffentlichen Gewalt usw. dienen, bleiben die Gewinnanteile auf Grund ihres Besitzes von Aktien, Kuxen, Anteilen oder Genußscheinen einer anderen Erwerbsgesellschaft außer Ansatz, wenn die Beteiligung mindestens ein Viertel des Grund- oder Stammkapitals ausmacht. Das Steuerprivileg der Schachtelgesellschaften bleibt also bestehen, nur ist die Verteilungsquote von $^1/_5$ auf $^1/_4$ heraufgesetzt. Bei politischen Parteien und Vereinen bleiben Einkünfte aus selbständiger Berufstätigkeit, nicht selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, ferner andere wiederkehrende Bezüge und sonstige Leistungsgewinne steuerfrei. Befreit sind auch die Beiträge der Mitglieder von Personenvereinigungen. Steuerabschnitt ist das Kalender- oder Wirtschaftsjahr. Die Ermittlung des Einkommens und der Maßstab der Besteuerung richten sich sinngemäß nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Hiernach ergibt sich der Gewinn aus dem Ueberschuß der Einnahmen über die Ausgaben zuzüglich des Mehrwertes oder abzüglich des Minderwertes der Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebes, der dem Betriebe dienenden Gebäude nebst Zubehör, sowie des beweglichen Anlagekapitals am Schluß des Steuerabschnittes gegenüber dem Stande des vorangegangenen Steuerabschnittes. Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden, der zum Anlagekapital gehört, bleiben außer Betracht. Zu den Einnahmen gehören alle dem Steuerpflichtigen zufließenden Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Zu den Ausgaben zählen die Werbungskosten, gewisse Sonderleistungen wie Beiträge zu Kranken-, Unfall- und Sterbekassen, Versicherungsprämien usw., ferner Schuldzinsen und auf besonderen privat-rechtlichen, öffentlich-rechtlichen oder gesetzlichen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten. Abzugsfähige Sonderleistungen sind neben den im Einkommensteuergesetz angeführten solche Beträge, die nach der Satzung oder Stiftung ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken zugeführt werden, Zuwendungen an Unterstützungs-, Wohlfahrts- und Pensionskassen des Betriebes, wenn die dauernde Verwendung für die Zwecke der Kassen gesichert ist; außerdem Vergütungen jeder Art, die auf Grund der Jahresabschlüsse an die Mitglieder des Vorstandes oder an Angestellte und Arbeiter für ihre Tätigkeit gewährt werden, soweit sie nicht schon als Werbungskosten abzugsfähig sind. Neben den Werbungskosten, abzugsfähigen Sonderleistungen, Schuldzinsen, Renten und dau-

ernden Lasten dürfen bei Ermittlung des Einkommens abgesetzt werden: Die Steuer nach dem Grunderwerbssteuergesetz vom 12. September 1919 nebst Zuschlägen oder die hierfür gemachten angemessenen jährlichen Rücklagen; bei inländischen Kirchen die Kapitalerträge die für Besoldung oder Zwecke der Alters-, Invaliden-, Witwen- oder Waisenversorgung verwendet werden, bei Erwerbsgesellschaften und Betrieben und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht der Ausübung der öffentlichen Gewalt usw. dienen, die Beträge, die zur Beseitigung eines aus einem früheren Steuerabschnitt stammenden Verlustes verwendet werden, durch den das Grund- oder Stammkapital angegriffen ist; ferner bei Erwerbsgesellschaften die Kosten der Ausgabe von Aktien und sonstigen Gesellschaftsanteilen, soweit sie nicht aus dem Emissionsagio gedeckt werden können; bei den Steuerpflichtigen, die nicht zu den Erwerbsgesellschaften gehören oder ihnen gleichstehen, die Beträge, die aus den Einkünften von Land- und Forstwirtschaft, aus Kapitalvermögen oder aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten zur Deckung von Betriebsverlusten des Steuerabschnittes verwendet werden; bei Versicherungsgesellschaften mit Ausnahme der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, die nur Mitglieder versichern, angemessene Zuwendungen an das für Leistungen aus Versicherungen erforderliche Deckungskapital; bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, die nur Mitglieder versichern, die aus den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten stammenden Beträge, wenn sie Rücklagen zugeführt werden, die satzungsgemäß zur Deckung der Verpflichtungen des Unternehmens gegen seine Mitglieder bestimmt sind; bei Kommanditgesellschaften auf Aktien der Teil des Gewinnes, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung verteilt wird. Nicht abzugsfähig bei Ermittlung des Einkommens sind Aufwendungen zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens, zur Geschäftsbegründung und zu Geschäftserweiterungen, zu Kapitalanlagen, zur Schuldentilgung oder Ersatzbeschaffung, soweit diese Aufwendungen über den Rahmen des im Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz Erlaubten hinausgehen; ferner Aufwendungen für die Erfüllung der durch die Stiftung,

Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschriebenen Zwecke des Steuerpflichtigen, auch soweit sie zu den im Einkommensteuergesetz als abzugsfähig bezeichneten Renten und dauernden Lasten zählen; ferner die von dem Steuerpflichtigen entrichtete Körperschaftssteuer und sonstige Personalsteuern sowie Rücklagen hierfür; ferner Vergütungen jeder Art, die von Erwerbsgesellschaften an die zur Ueberwachung ihrer Geschäftsführung verfassungsmäßig bestellten Personen gewährt werden, auch soweit es sich um Werbungskosten handelt. Als Einkommensmindestgrenze gilt die tatsächliche Gewinnausschüttung eines Unternehmens.

c. Der Tarif.

Der Steuertarif ist gegenüber den bisher geltenden Bestimmungen wesentlich vereinfacht worden. Die Zuschlagssteuer des alten Körperschaftssteuergesetzes fällt weg. Bei Erwerbsgesellschaften und den ihnen gleichgestellten Steuerpflichtigen, sowie bei Betrieben und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und öffentlichen Betrieben und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, die nicht der Ausübung der öffentlichen Gewalt oder lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung dienen, beträgt die Körperschaftssteuer 20 vom Hundert des Einkommens. Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die nicht zu den Erwerbsgesellschaften gehören, zahlen, sofern der Sitz oder Ort der Leitung im Inland liegt und weder das Stammkapital oder die Summe der Einlagen noch das bei der letzten Veranlagung zur Vermögenssteuer festgestellte Vermögen den Betrag von 50 000 Reichsmark übersteigt, für die ersten angefangenen oder vollen

8000 Reichsmark des Einkommens . . . 10 v. Hdt.,
für die weiteren angefangenen oder vollen
4000 Reichsmark des Einkommens . . 12½ v. Hdt.,
für die weiteren angefangenen oder vollen
4000 Reichsmark des Einkommens . . 15 v. Hdt.,
für die weiteren angefangenen oder vollen
4000 Reichsmark des Einkommens . . 20 v. Hdt.,
für die weiteren angefangenen oder vollen
8000 Reichsmark des Einkommens . . 25 v. Hdt.,
für alle weiteren Beträge . . . . . 30 v. Hdt.

mit der Maßgabe, daß die Steuer 20 vom Hundert des gesamten Einkommens nicht übersteigen darf. Bei den übrigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung und den

nicht unter die Erwerbsgesellschaften fallenden Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften beträgt die Körperschaftssteuer 20 vom Hundert des Einkommens. Die bisher nicht aufgeführten Steuerpflichtigen zahlen 10 vom Hundert des Einkommens. Hierunter fallen die nicht zu den Erwerbsgesellschaften gehörenden Steuerpflichtigen, juristische Personen, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, die weder als Erwerbsgesellschaften gelten, noch diesen gleichgestellt sind; ferner die Privatnotenbanken, die nach dem Hypothekenbankgesetz vom 13. Juli 1899 der Staatsaufsicht unterliegenden reinen Hypothekenbanken und die unter Staatsaufsicht stehenden, mit dem Recht zur Ausgabe von Schiffspfandbriefen ausgestatteten Schiffsbeleihungsbanken, ferner die sogenannten gemischten Hypothekenbanken von den Einkünften aus den im § 5 des Hypothekenbankgesetzes aufgeführten Geschäften. Zum Schutz für deutsche Kapitalgesellschaften mit Betrieben im Ausland enthält das Körperschaftssteuergesetz die Bestimmung, daß der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichrats ermächtigt ist, in Fällen, in denen ein auswärtiger Staat das Einkommen einer Erwerbsgesellschaft, deren Sitz oder Ort der Leitung im Deutschen Reiche liegt, schwerer belastet als das Einkommen von Erwerbsgesellschaften, deren Sitz und Ort der Leitung in dem Gebiete des auswärtigen Staates oder einer der von ihm meisbegünstigten Stationen liegt, eine höhere Besteuerung des inländischen Einkommens für Erwerbsgesellschaften anzuordnen, die den Sitz und den Ort der Leitung im Gebiet des auswärtigen Staates haben. Der Gesetzgeber will dadurch der Unterdrückung der deutschen Konkurrenz im Ausland entgegentreten. Die Doppelbesteuerung der Gesellschaften und Gesellschafter bleibt bestehen. Eine Milderung tritt nach dem Einkommensteuergesetz dann ein, wenn in dem Einkommen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen Gewinne aus Anteilen an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung enthalten sind und das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen nicht mehr als 20 000 Reichsmark beträgt. In diesem Falle ermäßigt sich die Einkommensteuer um 10 vom Hundert der Gewinne, jedoch höchstens um 10 vom Hundert von 5000 Reichsmark. Die verschiedenartige Belastung der nichtphysischen Personen im neuen Körperschaftssteuergesetz läßt es für zahlreiche Betriebe wieder zweckmäßig erscheinen, sich die Form der Gesellschaft mit beschränkter

Haftung zu geben und den Gewinn teils in der Gesellschaft stehen zu lassen, teils an die Geschäftsführer als Gehälter zu zahlen. Nach dem Gesetz über Aenderungen des Finanzausgleiches zwischen Reich, Ländern und Gemeinden vom 10. August 1925 erhalten die Länder von dem Aufkommen an Körperschaftssteuer vom 1. Oktober 1925 ab drei Viertel, die nach dem Verteilungsschlüssel verteilt werden. Die Länder und Gemeinden sollen nach Maßgabe eines besonderen Reichsgesetzes die Befugnis erhalten, vom 1. April 1927 ab selbständig Anteile an der Einkommensteuer und der Körperschaftssteuer festzusetzen.

II. Besteuerung der nichtphysischen Personen in England.

1. Entwicklung der Einkommensbesteuerung.

In England erfolgt die Besteuerung der nichtphysischen Personen im Rahmen der Einkommensteuer. Daneben bestand in den Jahren 1920 bis 1924 eine besondere Körperschaftssteuer für gewisse juristische Personen mit der Funktion der Vorbelastung. Die Einkommensteuer wurde 1798/99 von Pitt als Kriegssteuer eingeführt, um die Finanznot des Landes während der napoleonischen Kriege zu beheben. Sie war eine auf Deklarationszwang beruhende progressive Steuer, gegen die sich die Abneigung und der Haß der besitzenden Klassen richtete. Der Widerstand gegen diese Steuerform und die schlechten Steuerergebnisse veranlaßten Addington, das reine Einkommensteuerprinzip der Pittsteuer aufzugeben und andere Wege einzuschlagen. Er schaffte die Gesamtdeklaration ab und teilte das Einkommen nach seiner Herkunft in fünf Gruppen ein, die sogenannten Schedulen. Das Schöpfen an der Quelle wurde zum herrschenden Grundsatz erhoben. Natürlich hatte das Quellenprinzip nur Geltung, soweit und wo es ging. Der auf diese Art entstandene Mischling wurde im Jahre 1816 seinem Charakter als Kriegssteuer entsprechend mit der Unterwerfung Napoleons endgültig aufgehoben. In der nun folgenden Periode der einkommensteuerfreien Zeit suchte man den Finanzbedarf durch erhöhte Verbrauchsbelastung und Aufwandssteuern zu decken, ohne jedoch die Entstehung großer Fehlbeträge verhindern zu können. Dieser Zustand wurde unhaltbar, als aus volkswirtschaftlichen Motiven, die immer mehr an Stelle fiska-

lischer in den Vordergrund traten, eine Beseitigung der Zölle und eine Herabsetzung der Verbrauchssteuern erfolgte. So war man gezwungen, auf die Einkommensteuer zurückzugreifen. Robert Peel, der grundsätzlich alle ordentlichen Ausgaben durch ordentliche Einnahmen decken wollte, erreichte im Jahre 1842 die Annahme der Einkommensteuer aber nur für drei Jahre, Irland blieb vorläufig noch ausgenommen. Der Steuersatz dieser Friedenseinkommensteuer wurde jedes Jahr durch Finanzgesetz neu festgesetzt. Die Steuer selbst wurde in dreijährigen Fristen weiterbewilligt. Die Peelsteuer sieht ab vom Gesamtbekenntnis der modernen mitteleuropäischen Type, sie kennt nur Teilbekenntnisse und erfaßt das Teileinkommen da, wo es sichtbar wird. Nach dem Addington'schen Prinzip bleibt die Person ausgeschaltet, die Steuer beruht auf der Sache, also dem Mietzins, Pachtschilling, auf der Dividende usw. Im Jahre 1853 erlangte Gladstone die Annahme der Einkommensteuer auf sieben Jahre unter Einbeziehung Irlands. Von nun an bildet die allgemeine Einkommensteuer einen dauernden Bestandteil des englischen Finanzsystems. Der Widerstand gegen sie wird allmählich schwächer. Die income tax entwickelt sich zur Haupteinnahmequelle des britischen Reiches und bildet die Steuerreserve im Finanzsystem. In Zeiten der Not wird sie stark, in normalen Zeiten dagegen gering in Anspruch genommen. Ihre typischen Eigenschaften sind proportionale Ausgestaltung, aber Differenzierung durch Abschläge. Die direkte Progression, die damals noch verpönt war, führte sich auf indirektem Wege durch Schaffung einer Zone von begünstigten Einkommen und Gewährung von Abzügen ein. Einen Wendepunkt in der englischen Steuerpolitik stellen die Jahre 1875/76 dar; von hier ab datiert die Entwicklung der modernen englischen Einkommensteuer. Eine imperialistische Politik, Kriege in den Kolonien und nicht zuletzt die soziale Gesetzgebung erfordern die Aufbringung großer Mittel. Das Quellenprinzip wird durch Ausdehnung der steuerfreien Grenze zugunsten des Veranlagungsprinzips zurückgedrängt. Differenzierung und Graduirung setzen sich durch. Im Jahre 1907 beginnt die moderne englische Einkommensteuer ihr Leben. 1909/10 wird die super tax eingeführt, eine unverhüllt progressive Zuschlagssteuer für hohe Einkommen; sie betrifft aber nur physische Personen. Die so ausgestaltete Einkommensteuer erwies sich als ein vorzügliches Instrument zur Deckung des Finanzbedarfs im Weltkrieg. Ergänzt wurde sie in dieser Zeit

durch die Kriegsgewinnsteuern, die aber nur eine Sonderanwendung der Einkommensteuer bedeuteten. Ihre Handhabung war derart, daß der Gewinn einer bestimmten Rechnungsperiode in einem Handels- oder Gewerbebetrieb mit dem Vorkriegsstand der Gewinne verglichen und, soweit er diesen um eine festgesetzte Summe überstieg, vom Ueberschuß ein gewisser Prozentsatz weggesteuert wurde. Der Satz betrug zunächst 50 Prozent, 1916 = 60 Prozent und 1917 = 80 Prozent vom Mehrgewinn.

2. Erfassung des steuerbaren Gesamtbruttoeinkommens und der einzelnen Einkommensarten.

Aus der geschichtlichen Entwicklung der englischen Einkommensteuer geht hervor, daß sich die Gesetzgebung unter Hintansetzung der Einkommensteuertheorien hauptsächlich vom Zweck und Erfahrung leiten läßt. So oft auch die Fehler und Nachteile der income tax getadelt werden, erfolgt doch nicht eine grundlegende Aenderung des Verfahrens. In welcher Weise es der englischen Einkommensteuer gelungen ist, in den Jahren 1842 bis 1912 das steuerbare Gesamtbruttoeinkommen und die einzelnen Einkommensarten zu erfassen, soll durch nachstehende Tabelle gezeigt werden: [3])

in Millionen Pfund

Jahr	A	%	B	%	C	%	D	%	E	%	Summa:
842/3	87,637	34,9	46,769	18,6	27,909	11,0	78,977	31,7	9,718	3,8	251,013
852/3	93,618	35,6	46,656	17,7	26,797	10,0	83,621	32,1	11,680	4,4	262,375
862/3	128,309	35,7	54,301	15,1	30,652	8,6	124,913	34,8	20,965	5,8	359,152
872/3	155,621	30,2	59,246	11,5	40,530	7,8	228,870	44,8	29,538	5,7	513,807
882/3	191,503	31,2	64,823	10,7	40,206	6,5	279,174	45,8	36,128	5,8	612,836
892/3	202,706	28,4	57,639	8,1	38,345	5,3	361,922	51,0	52,583	7,2	712,277
902/3	241,887	27,6	17,541	1,9	46,121	5,2	491,646	56,0	82,441	9,3	879,638
912/13	279,536	25,2	17,434	1,6	50,288	4,5	628,588	56,5	135,608	12,2	1111,456

Nach dieser Zusammenstellung steigt das gesamte Einkommen, das durch die income tax aus der Volkswirtschaft herausgeholt wird, zunächst nur langsam. Innerhalb von dreißig Jahren hat es sich verdoppelt und beträgt nach siebenzig Jahren bereits nahezu 4½ mal soviel. Erwägt man den riesigen Aufschwung Englands als

[3]) Britische und deutsche Einkommensteuer. Ihre Moral und ihre Technik. Von Franz Meisel. 1925, Tübingen.

Welthandelsmacht in dieser Zeitspanne, so tauchen immerhin Zweifel auf, ob die Steuerergebnisse dieser Entwicklung entsprechen. Bei Betrachtung der einzelnen Schedulen zeigt sich, daß im Jahre 1842/43 Grund und Boden mit 53,5 Prozent und Handel und Gewerbe mit 31,7 Prozent den Hauptanteil des Gesamtaufkommens an Steuern ausmachen. Es folgt das Geldkapital mit 11 Prozent und an letzter Stelle steht das Arbeitseinkommen mit nur 3,8 Prozent. Im Jahre 1912/13 dagegen steht das Einkommen aus Handel und Gewerbe mit 56,5 Prozent an der Spitze, Grund und Boden sind auf 26,8 Prozent zurückgegangen. An dritter Stelle reihen sich die Festbesoldeten ein, deren Anteil bereits den des Geldkapitals überholt hat. Da das Verfahren der Steuer, insbesondere das Schöpfen an der Quelle, trotz verschiedener Aenderungen dasselbe geblieben ist, sind wohl wirtschaftliche Gründe für diese Verschiebung maßgebend. Der wirtschaftliche Aufstieg Englands findet in dem relativen und absoluten Steigen des Steueraufkommens aus Schedula D seinen Niederschlag. Das englische Einkommensteuersystem versagt, wenn man die Anzahl der Zensiten und ihr Gesamteinkommen feststellen will. Da alljährliche Steuerlisten, wie sie in Mitteleuropa geführt werden, nicht vorhanden sind, kann nur aus gewissen zum Teil feststehenden Akten in A, B, C und auch in einer Anzahl von Fällen in D mit Hilfe der Schätzung auf die Anzahl der Zensiten geschlossen werden. Eine genaue Statistik ist nur in E möglich. Das Gesetz kennt also nicht die Träger der Steuer, sondern höchstens die rechtserzeugenden Akte, ein Umstand, der nicht dem Charakter einer echten Einkommensteuer entspricht. Dazu kommt, daß dort, wo das Gesamtbekenntnis fehlt, die Steuerbehörde nicht die Summe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen feststellen kann. Die englische Technik ermöglicht nur die Angabe des unpersönlichen aus A bis E stammenden Totaleinkommens und die Berechnung des Gesamtaufkommens. Damit fehlt der Ueberblick über die Schichtung des Volkseinkommens und die steuerliche Belastung der einzelnen wirtschaftlichen Klassen. Die income tax hat die Entwicklung in anderen Staaten vielfach beeinflußt, ist aber selbst nicht bis zur vollen Durchführung des Grundgedankens der allgemeinen Einkommensteuer gelangt. Abänderungen und Reformen, die in den Jahren 1900, 1914 und 1924 erfolgten, betreffen nur Einzelheiten; Grundelemente und Steuerformen der income tax sind im wesentlichen dieselben geblieben.

3. Charakter der englischen Einkommensteuer.

Die englische Einkommensteuer ist nach Wagner eine einkommensteuerartige Zusammenfassung eines Systems von Ertragssteuern. Im Gesetz von 1842 steht der Objektsteuercharakter im Vordergrund, der strenge Subjektsteuercharakter bleibt zurück. Die Zerschlagung des Gesamteinkommens und der Wegfall der Deklarationspflicht stehen an diesem Ausgangspunkt der Entwicklung der income tax. Das Objekt wird nach dem Quellenprinzip dort, wo es zum Vorschein kommt, erfaßt und besteuert ohne maßgebende Rücksicht auf die Person, die diese Erträge bewirkt oder bezieht. In der Summe dieser Erträge wird nach Ansicht des Gesetzgebers das Einkommen einer Wirtschaftsperiode überall und ganz erfaßt. In Uebereinstimmung mit dem Vorwalten des Ertragscharakters werden z. B. auch unbebaute Ländereien besteuert. Abzugsposten bestehen nur in geringer Zahl und werden ausdrücklich erwähnt. Nicht zulässig ist der Abzug der Schuldzinsen. Eine echte Einkommensteuer muß das gesamte, wirkliche und reine Einkommen des Subjektes zusammenfassen. Die income tax sucht nur den Ertrag der einzelnen Quelle und nicht das Gesamteinkommen. Infolgedessen bildet das Einkommen hier steuerlich keine Einheit. So erfolgt z. B. die Besteuerung mehrerer Unternehmungen einer Person getrennt, ein mehreren Personen gehöriges Unternehmen wird dagegen als solches gesondert von jeder anderen Steuerleistung erfaßt. Steuerträger und Steuerzahler sind nach dem Willen des Gesetzgebers verschieden. Aus den angeführten Tatsachen geht hervor, daß die income tax keine reine Einkommensteuer ist. An dieser Beurteilung ändern auch die einkommensteuerartigen Merkmale nichts, da sie entweder nicht beachtet werden oder nur singulärer Natur sind. Das englische Steuerrecht sucht wohl Gesamteinkommen und erkennt es an, um kleine Einkommen frei zu lassen, jedoch wird diese Regel sogar in Schedula D trotz Fassionszwanges vielfach außer Acht gelassen. Ebenso wie die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit setzt auch die Begünstigung der Prämien für Lebensversicherungen, die bis zu $^1/_6$ der zu versteuernden Erträge abgezogen werden dürfen, die Zusammenrechnung der einzelnen Einkünfte voraus; sie erfolgt aber nur in D und E. Ein Ausgleich von Gewinnen und Verlusten, die an der Quelle entstanden sind, findet statt. Die Bestimmung, daß

bei zwei oder mehreren Gewerben, Fabriken usw. der in dem einen erlittene Verlust von dem in dem anderen erzielten Gewinn abgerechnet werden kann, ist aber nur eine rein singuläre. Als einkommensteuerartiges Merkmal wäre noch die Generalklausel in Schedula D zu erwähnen. In neuerer Zeit wird der Ertragssteuercharakter, der den Ausgangspunkt der Entwicklung der englischen Einkommensteuer bildet, Schritt für Schritt zurückgedrängt durch einkommensteuerartige Merkmale, die trotz Beibehaltung der Schedulen immer mehr in den Vordergrund treten. Eine Durchbrechung des Quellenprinzips erfolgt durch Befreiungen und Kürzungen bei den kleinen Einkommen, bei großen durch die super tax mit allgemeiner Bekenntnispflicht. Das Prinzip des Gesamtbekenntnisses beginnt sich durchzusetzen, trotzdem es mit großen Schwierigkeiten im Veranlagungsverfahren verknüpft ist und eine Quelle für Steuerhinterziehungen bildet. Seine Einfügung in das System der income tax erfolgt durch den Ausbau der abatements.

4. Die moderne englische Einkommensteuer.

a. Allgemeine Ausgestaltung.

Alles Einkommen ist, wie schon erwähnt, in fünf Abteilungen klassifiziert, die mit den Buchstaben A bis E bezeichnet sind. Infolge der steuertechnischen Verschiedenheiten in den einzelnen Schedulen ist die Quellenbesteuerung eine innere Notwendigkeit. Schedula D macht hiervon eine Ausnahme. Diesem Schedulensystem unterliegen physische wie nichtphysische Personen. Für letztere kommt Schedula D in Frage, für einige Spezialfälle früher auch A. Da die englische Einkommensteuer ihrem Wesen nach mehr dinglich als persönlich ist, spielt die Steuerpflicht der In- und Ausländer eine große Rolle. Unbeschränkt steuerpflichtig sind alle in England Wohnenden mit Einkommen aus Gewerbe oder Beruf, auch wenn die Ausübung außerhalb Englands erfolgt (Aufenthaltsprinzip). Nicht in England wohnende Personen und Gesellschaften mit Sitz außerhalb Englands unterliegen der Steuer mit dem Teil des Einkommens, der aus England stammt (Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit).

b. Besteuerung in Schedula D.

In Schedula D werden sechs Fälle unterschieden, für die verschiedene Regeln zur Anwendung kommen, nämlich:

1. Einkünfte aus Handel und Gewerbe,
2. Gelehrte, freie Berufe, Angestellte aller Art mit Ausnahme der staatlichen und kommunalen Organe und der Beamten der öffentlichen Gesellschaften,
3. Zinsen, Dividenden und Gewinnanteile, soweit sie nicht unter Schedula C fallen; daher auch die kleinen Einkommen, bei denen ein Abzug an der Quelle nicht stattfindet; ferner Interessen, die nicht alljährlich wiederkehren; ganz unsystematisch auch Pächtereinkommen und Vieh- und Milchhändler,
4. Einkommen aus ausländischem Besitz, also auch Zinsen und Renten, die in das Vereinigte Königreich einfließen,
5. Einkommen aus kolonialem und ausländischem Vermögen und solchen Besitzungen (unbewegliches Vermögen im Vereinigten Königreich fällt unter A),
6. Sammelstelle für alles Einkommen, das nicht unter die früheren Fälle und nicht unter eine andere Schedula fällt.

Im Gegensatz zum kontinentalen System mit seinen vier Einkommensarten fehlt hier die Einheitlichkeit des Steuerobjektes, die in den anderen vier Schedulen besteht. Die Hauptgruppe in D bildet das Einkommen aus Handel und Gewerbe einschließlich Bergbau. Daneben enthält diese Schedula noch die vier anderen Einkommensarten, soweit sie nicht in A, B, C oder E geregelt sind. Diese verschiedene Behandlung derselben Einkommensarten findet sich schon im Gesetz von 1842 vor und erfährt noch eine Erweiterung durch Verpflanzung der Eisen-, Berg-, Gas- und Wasserwerke, der Docks, Kanäle und ähnlicher Anlagen von A nach D. Die Gründe für diese Doppelbehandlung liegen in der besonderen Veranlagungsart und ihrer Anwendungsmöglichkeit auf die einzelnen Objekte. So fehlen z. B. bei den Eisenwerken und anderen gewerblichen Erwerbstätigkeiten die festen Entgelte und Grundlagen, wie sie die Schedulen A und B erfordern. Hier ist ein Verfahren notwendig, um den Reingewinn festzustellen, und dieses sitzt in D. Als weiterer Grund kommt die geschichtliche Entwicklung der eng-

lischen Einkommensteuer hinzu. Das Prinzip der Erfassung an der Quelle, wie es heute ausgebildet ist, war dem Pitt'schen Gesetz fremd. Die schlechten Steuerergebnisse um die Jahrhundertwende lagen nach der Meinung Pitt's nicht am Gesetz selbst, sondern waren auf Rechnung der Moral und Technik zu setzen. Die zehnprozentige Steuer des Jahres 1799 mit ihrem Aufkommen von sechs Millionen Pfund konnte unmöglich dem ganzen steuerpflichtigen Einkommen von Großbritannien mit seinen reichen Industriellen und Kaufleuten entsprechen. Es war also notwendig, diese Steuerform nach der Seite der Ergiebigkeit und Sicherheit gegenüber den unzweifelhaften Hinterziehungen auszubauen. Die technische Sicherung wurde durch die Reform von 1803 erzielt, die das Schöpfen an der Quelle zum herrschenden Prinzip erhob. Natürlich wurde dieses Institut, das seine Grenze in der wirtschaftlichen Lage der Dinge hat, nur ganz allgemein angewendet, soweit es eben möglich war, also bei Miet- und Pachtzins, Kapitalzins, Lohn und Gehalt der Festbesoldeten. Bei Gewinnen des Handels und Gewerbes, wo sich die Anwendung des Steuerabzuges nicht durchführen ließ, behielt das Einkommensteuerprinzip seine Geltung. Jede der Einkommensarten in Schedula D hat ihre Sonderregeln. Diese erstrecken sich auf die Fragen, wie die Berechnung des Einkommens erfolgen soll, ob als Jahresgewinn oder nach dem Durchschnitt mehrerer Jahre, was als Abzug anzurechnen ist, ferner was feststehende oder schwankende Einnahmen sind, wie das aus dem Ausland nach England oder das von England nach dem Ausland fließende Einkommen zu erfassen ist. Die wichtigste Einkommensart in Schedula D, Einkommen aus Handel und Gewerbe, wird wie in den meisten anderen Staaten aus den oben angeführten Gründen nach dem Empfänger- und Deklarationsprinzip erfaßt. Die Bekenntnisse beziehen sich in England immer nur auf den Teil des Einkommens, der die einzelne Schedula betrifft. Auch in D, wo doch eine allgemeinere Deklarationspflicht gelten soll, besteht nur eine Teilfassion, die sich auf den speziellen Einkommenszweig dieser Schedula erstreckt. Einkommen aus einer oder mehreren anderen Schedulen kommt nicht in Betracht. Es erhebt sich nun die Frage, ob dieser Bekenntnispflicht auch genügt wird. Eine Untersuchung in dieser Hinsicht deckt die Mängel des englischen Einkommensteuersystems auf. Zensiten in unserem Sinne kennen eigentlich nur die Schedulen D und E, wie bereits oben ausgeführt wurde. Auf dem Kontinent hat man das Hilfs-

mittel der Haus- und Wohnungslisten. Hauslisten bestehen auch in England, aber die von den Steuerbehörden ausgeschickten Formulare können negativ beantwortet werden mit der Begründung, daß die Steuerpflicht objektiv an der Quelle erfüllt werde. Dadurch, daß der einzelne Einkommenszweig gesucht und besteuert wird, kommt das gesamte Einkommen gar nicht zum Vorschein. Eine persönliche Steuer ist viel besser in der Lage, das Einkommen voll und ganz zu erfassen. Der einzige Maßstab gegenüber negativen oder unrichtigen Deklarationen ist in England der Aufwand. Eine Ueberwachung in dieser Hinsicht ist aber bei der großen Zahl der Steuerpflichtigen nicht durchzuführen. Große Einkommen aus den Schedulen A und C werden durch Abzug gekürzt und kommen der Steuerbehörde in D gar nicht zu Gesicht. Wo kein Geschäftslokal zur Ausübung eines Gewerbes benötigt wird, ist die steuerliche Erfassung sehr schwierig. Ausländer sind erst nach sechsmonatigem Aufenthalt steuerpflichtig. Der income tax fehlt auch ein so großer Behelf wie unsere Handels- und Gewerberegister. Aus der Statistik geht hervor, daß die Zahl der Geschäftsfirmen nicht so groß ist, als daß nicht Zweifel an ihrer Richtigkeit in einem Handels- und Gewerbestaat wie England berechtigt sind.

Jahr	Firms.	Compagnies[1])
1904/5	59 227	31 408
1906/7	58 049	33 508
1908/9	53 663	37 937
1910/11	54 041	41 933
1913/14	57 822	50 466

Abweichend vom deutschen Steuerrecht ist es gleichgültig, ob es sich um einen Einzelkaufmann, eine Teilhaberschaft oder Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit handelt. Die letztere Kategorie hat Registrierungspflicht. Bei den Teilhaberschaften und Gesellschaften herrscht beschränkte Haftung, bei Gesellschaften in Ausnahmefällen auch unbeschränkte. Nach der angeführten Statistik haben sich in den Jahren 1904—13 die Gesellschaften um 18 000 vermehrt; die Anzahl der firms ist zurückgegangen. Wieweit diese Entwicklung auf

[1]) Britische und deutsche Einkommensteuer. Ihre Moral und ihre Technik. Franz Meisel. 1925. Tübingen.

die steuerlichen Verhältnisse zurückzuführen ist, läßt sich schwer entscheiden. Jedenfalls bietet die Gesellschaftsform Umgehungsmöglichkeiten in den unversteuerten und unverteilten Reserven und Rücklagen. Eine steuerliche Bevorzugung der modernen sozialen Gesellschaftsformen, wie sie auf dem Kontinent die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die Hilfskassen und gemeinwirtschaftlichen Unternehmungen genießen, findet im englischen Steuerrecht nicht statt. Die Staaten des Festlandes lassen prinzipiell gemeinwirtschaftliche Rechtssubjekte Gemeinde- und andere derartige Verbände gerade bei der Einkommensteuer steuerfrei; die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und auch Aktiengesellschaften werden in den einzelnen Staaten durch mehr oder weniger selbständige Erwerbs- oder Gewerbebesteuerung erfaßt; oder die Steuerpflicht bleibt aufrechterhalten und die Steuerbemessungsgrundlagen oder auch die Steuersätze werden im Einkommensteuergesetz geändert. In England ist prinzipiell Einkommen von 150 oder 160 Pfund an steuerpflichtig, wie es schon 1842 der Fall war. Demgemäß unterliegen der income tax also auch die Gemeinden mit ihren Gas- und Wasserwerken und ebenso Stiftungen und gemeinnützige Anstalten. Im Lauf der Entwicklung erschien dies freilich als ungerecht, so daß sich Ausnahmen bildeten, die aber nicht generell, sondern nur für Schedula A, C oder D Anwendung finden. So sind z. B. gewisse Universitäts-, Stiftungs- und andere Häuser in A steuerfrei, wenn sie ausschließlich dem öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck dienen. Voraussetzung dabei ist, daß keine Verwaltungsorgane in ihnen wohnen. Hierin läßt sich eine Aehnlichkeit mit den kontinentalen Ertragssteuern feststellen. Auch Fälle einer persönlichen Steuerfreiheit haben sich mit der Zeit herausgebildet. So genießen z. B. die freien Hilfskassen (friendly societies), deren Statuten dem Gesetz angepaßt sind, Steuerfreiheit bezüglich des Grund und Bodens und des Hausbesitzes in A, bezüglich der Zinsen und Dividenden von Wertpapieren in C und bezüglich der Profite und Gewinne in D. Zu weiteren Steuerfreiheiten kommt die Praxis insofern als aus rein verwaltungstechnischen Zweckmäßigkeiten das Einkommen von Gesellschaften und Genossenschaften direkt oder indirekt veranlagt wird. Die Erwerbsvereine und Handelsgesellschaften werden gewöhnlich auf direktem Wege veranlagt. Die Teilung des Veranlagungsverfahrens ist nicht bloß formal, sie führt zum materiellen Schedulenrecht, das die einzelnen Einkommensarten ver-

schieden behandelt. Die indirekte Veranlagung geht nicht von der Einheit der Firma, Gesellschaft oder Genossenschaft aus, sondern hält sich an die Mitglieder oder Gesellschafter. Sie besteuert das Einkommen, das aus dem steuerlich nicht herangezogenen Geschäft fließt, nicht direkt, sondern indirekt beim Einkommensbezieher. Steuerträger und Steuerzahler sind hier eine Person. Die direkte Veranlagung zieht die Firma oder Gesellschaft als solche heran, die also der Steuerzahler ist. Dem Mitglied oder Gesellschafter wird sein Gewinnanteil, abzüglich der darauf entfallenden Steuer ausbezahlt; er ist der Steuerträger, soweit er nicht Regreß bei seinem Gläubiger nimmt oder Erstattungsansprüche bei der Regierung zu fordern hat. Diese Erstattungsansprüche kann er geltend machen, wenn sein Einkommen aus allen Quellen 160 Pfund nicht übersteigt, so daß er steuerfrei ist, oder wenn ihm persönliche oder sachliche Ermäßigungen, Abzüge usw. zukommen. Nach einem Rundschreiben des Schatzkanzlers vom 28. November 1900 kommt die direkte und indirekte Veranlagung in Wegfall bei Vereinen oder Genossenschaften, die ausschließlich aus steuerfreien Leuten bestehen, auch wenn der erzielte Gewinn 10 000 Pfund beträgt. Als Beispiel sind die Wirtschaftsfürsorgevereine (industrial and provident societies) angeführt. Diese Maßnahme erspart den Steuerbehörden unnütze Arbeit und Kosten, wie sie durch Einziehung und Wiederherausgabe der Steuer erwachsen. Die Warenhäuser für höhere und niedere Beamte (army and navy stores, new civil stores) sind dagegen nicht steuerfrei und werden direkt erfaßt.

Das Veranlagungsgeschäft findet auf Grund einer Steuererklärung statt. Falls diese verabsäumt wird, erfolgt eine sehr hohe Einschätzung. Zugrunde gelegt wird im Regelfalle der Durchschnitt der letzten drei Jahre. Gemeint sind Wirtschaftsjahre, von denen das letzte spätestens mit Beginn des Steuerjahres enden muß. Besteht ein Unternehmen noch keine drei Jahre, so wird der Durchschnitt der bisher abgelaufenen Periode als Maßstab genommen. Zur Erleichterung der Steuerlast in den Gründungs- und Baujahren besteht die Möglichkeit, nach dem tatsächlichen Einkommen des Vorjahres zu versteuern. Die dreijährige Durchschnittsberechnung ist, wo sie noch besteht, eine Rückständigkeit; ihrer offensichtlichen Nachteile wegen erstrebt man den Uebergang zu einer Veranlagung nach dem Vorjahr. Doch können jetzt schon Verluste im laufenden Jahr durch Rückerstattung

einer nach dem Verlust berechneten Steuer berücksichtigt werden. Eine Anrechnung bei der Veranlagung nach dem Dreijahresdurchschnitt unterbleibt dann natürlich. Bei Betriebseinstellungen bestehen Erstattungsvorschriften, um einen Ausgleich dafür zu schaffen, daß Verluste der letzten beiden Jahre nicht mehr in Rechnung gestellt werden können. Der Gewinnbegriff ist nicht fest umschrieben, sondern aus den zulässigen und unzulässigen Abzügen zu ersehen. Er ist ähnlich wie der deutsche, nur sind Schuldzinsen entsprechend dem Quellenprinzip vom Einkommen nicht abziehbar. Der Schuldner kann sich jedoch bei dem Gläubiger schadlos halten.

c. Einkommen und Einkommensbegriff.

Das steuerbare Einkommen erhält man, indem man vom Roheinkommen ausgeht. Nachdem hiervon gewisse Abzüge gemacht worden sind, erhält man das tatsächliche Einkommen, von dem noch die Generalabzüge abgesetzt werden, wie z. B. Lebensversicherungsprämien. Die Abzüge sind, wie auch in Mitteleuropa, Ausgaben der Steuersubjekte, die das Gesetz abzuziehen gestattet. Sie werden im Bekenntnis als Abzugsposten ausgesprochen. Bei Buchführung und Bilanzen sind nur solche Abzüge erlaubt, die als Ausgabeposten des Betriebes, der Verwaltung usw. zur Erlangung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens notwendig sind. Dazu gehören in D Miete, Heizung, Beleuchtung, Jahreswert der Gebäude (bereits in A versteuert), Reparaturen, Hypotheken und -Zinsen und in den Jahren 1920 bis 1924 auch die Körperschaftssteuer. Nicht abzugsfähig sind Erweiterungen, Neuanschaffungen und Kapitalzinsen, ebenso die Steuern, die in A und E gezahlt werden mit obiger Ausnahme. Abschreibungen für Wertminderung bleiben zunächst unberücksichtigt. Sie wurden erst im Jahre 1876 zugebilligt, jedoch nur für Maschinen und Einrichtungen, nicht für Gebäude und auch nicht über die Anschaffungskosten hinaus. Ist bei einer Ersatzbeschaffung der Beschaffungspreis höher als die vorgenommenen Abschreibungen, so kann die Differenz abgesetzt werden abzüglich des Erlöses für den Verkauf der veralteten Maschinen. Sonderabschreibungen wurden bei den Kriegsgewinnsteuern und ebenso später für die Umstellungen der Kriegs- in Friedensbetriebe zugebilligt. Im Jahre 1924 stellte die board of inland review im Verein mit den Fachverbänden Richtlinien für Abzüge auf, die sich je nach Art der Betriebe und Betriebsgegenstände zwischen 5 und 7½ Prozent, in Spezialfällen auch

zwischen 3 und 22½ Prozent bewegen. Der Umwandlungsprozeß vom Brutto- zum Nettoeinkommen auf dem Veranlagungswege ergibt beträchtliche Verminderungen des steuerbaren Einkommens. Seit 1900 betragen die Abschreibungen ungefähr dreißig Prozent. Die sachlichen Ausgaben sind nach englischem Recht nicht so generaliter wie in Mitteleuropa, sondern mehr nach den einzelnen Schedulen spezialisiert abziehbar. Jedoch tritt in neuerer Zeit immer mehr das Bestreben in den Vordergrund, das Abzugsrecht auszubauen und einfacher zu gestalten. Die Wegrichtung führt auch bei den Befreiungen, Abzügen und Nachlässen vom Ertragssteuerartigen in das Einkommensteuerartige, vom Roh- zum Reineinkommen, vom Dinglichen zum Persönlichen, vom Durchschnittlichen zum wirklichen Ergebnis. Durch das 1863 64 eingeführte Abatementsystem erzielt die Steuertechnik eine indirekte Progression und nimmt erfolgreich den Kampf gegen die Herrschaft der Proportion auf. Das objektive Verfahren der Steuer von 1803 und 1842 wird durchbrochen sowohl in bezug auf die Zahl der Steuerpflichtigen als auch auf den Einkommensbetrag. Die Peelsteuer ist praktisch durch die früher stets so energisch abgelehnte Deklaration des Gesamteinkommens ersetzt worden. Wie vorher die Freistellung der unter das gesetzliche Minimum fallenden Einkommen erfordern nun die Nachlässe ein Veranlagungsverfahren, das bei der einzelnen Quelle, der Teilfassion, nicht stehen bleiben kann, sondern die Darlegung des gesamten Einkommens erfordert. Die Nachteile des englischen Einkommensteuersystems liegen darin, daß sich der Steuerabzug an der Quelle nach einem feststehenden Teil des Einkommens, der Steuernachlaß und die Befreiungen dagegen nach der Lage des Gesamteinkommens richten. Zwei Verfahren können hierbei in Anwendung kommen. Im ersten Fall wird die Steuer an der Quelle erhoben und zwar so, daß eine weitere direkte Veranlagung nicht zu erfolgen braucht. Ein Anspruch auf Freistellung, Nachlaß oder Ermäßigungen besteht nicht oder wird nicht erhoben. Die Steuerfrage ist erledigt. Im zweiten Fall ist eine Veranlagung notwendig, weil die Steuer nicht im Wege des Abzugs, sondern auf dem der Bemessung festgestellt wird, z .B. bei einem Handelsunternehmen in D. Befreiungs- und Nachlaßansprüche werden hier miterledigt, die an der Quelle abgezogenen Beträge in die Steuer eingerechnet und der Rest zur direkten Zahlung vorgeschrieben oder rückerstattet. Bestehen im ersten Fall Erstattungsansprüche, tritt auch

dort Veranlagung für das Gesamteinkommen ein, da jede Befreiungs- und Ermäßigungsgrenze ein Verfahren erfordert, das nicht nur Veranlagung der Teile, sondern des ganzen Einkommens notwendig macht. An die allgemeine Deklarationspflicht schließen sich selbstverständlich die unentbehrlichen Inquisitionen an. Nur die dinglichen Ermäßigungen wie die allowances for wear and tear, agricultural depression usw. werden weiter durch die partielle Schedulenveranlagung erledigt. So verliert die income tax Schritt für Schritt ihren objektiven Charakter. Der Steuersatz wird jährlich der Finanzlage entsprechend in der Weise festgesetzt, daß der Gesetzgeber bestimmt, wieviel Pennys vom Pfund Sterling des Einkommens zu zahlen sind. Für das Jahr 1924/25 ist es ein fester Satz von 4 sh 6 p pro Pfd. Einkommen, die 500 Pfd. Sterling nicht überschreiten, sind steuerfrei. Bei partnerships (etwa offene Handelsgesellschaft) findet eine Verteilung des Gewinnes auf die Teilhaber nicht statt, sondern die Gesellschaft wird als solche veranlagt. Will ein Teilhaber für sich soziale Ermäßigungen geltend machen so kann er Erstattungsansprüche stellen.

d. Die Doppelbesteuerung.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung werden die Gewinne nur bei der Gesellschaft besteuert, die Dividendenempfänger bleiben frei, Steuerträger ist der Einkommensbezieher. Die Gesellschaft zieht als Steuerzahler den Betrag einfach von den Dividenden und Zinsscheinen ab, so daß in England das Problem der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nicht vorhanden ist. Diese Regel, die in Schedula C unumstößlich ist, gilt nicht ausnahmslos auch in D. So sind die Banken und Gesellschaften beauftragt, die Namen der Einkommensbezieher anzugeben. Wo dies aber aus irgendwelchen Gründen nicht geschieht und die Bezieher trotz der besonderen Rubrik des Bekenntnisformulares nichts angeben, ist das Gesetz machtlos. Auswärtige Steuern kann der Steuerpflichtige als Ausgabeposten bei Feststellung seines Einkommens absetzen. Eine große Rolle im britischen Imperium spielt die Doppelbesteuerung durch Mutterland, Dominiums und Kolonialgebiete. Der leitende Grundsatz ist hierbei, daß Eingriffe in die Steuerformen der Dominiums vermieden werden sollen. Die gesetzliche Regelung im Jahre 1920 bestimmt, daß der Betrag der Dominialsteuer angerechnet wird, wenn der Dominialsatz die Hälfte der Steuer des Mutterlandes nicht überschreitet; sonst ist nur die Hälfte

der englischen Einkommensteuer zu erlassen. Die Einkommensteuer steht in England lediglich dem Staate zu. Gemeinden dürfen weder selbständig Einkommensteuer noch Zuschläge zur staatlich veranlagten Steuer erheben.

5. Die besondere Körperschaftssteuer.

Die besondere Körperschaftssteuer wurde durch das Finanzgesetz von 1920 eingeführt. Sie ist eine Steuer auf den Gewinn der Körperschaften, bei denen die Haftung der Mitglieder beschränkt ist. Ausgenommen sind Baugesellschaften und gewisse öffentliche gemeinnützige Unternehmungen wie Wasser-, Gas-, Elektrizitäts-, Straßenbahn-, Schiffahrts- und Eisenbahnunternehmungen, deren Abgaben durch Parlamentsakt begrenzt sind. Die Steuer wird erhoben von allen Gewinnen englischer Gesellschaften und von dem Teil des Gewinnes, den ausländische Gesellschaften in England erzielen. Sie beträgt 5 Prozent vom Reingewinn der gerade geltenden Rechnungsperiode und zwar für Perioden bis zum 30. Juni 1923. Von da ab ist der Satz auf 2½ Prozent ermäßigt Die Durchschnittsberechnung wird also hier nicht angewendet. Zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens sind zunächst die Berichtigungen vorzunehmen, die für die Veranlagung in Schedula „D" notwendig sind. Von dem so erhaltenen Betrage sind abzugsfähig alle Zinsen, Tantiemen und anderen Ausgaben, von denen eine Einkommensteuer erhoben wird, so weit sie nicht an Personen gezahlt werden, die ein Kontrollinteresse an der Gesellschaft haben. Ausgenommen sind Beteiligungen an dauernden Anleihen und Schuldverschreibungen; ferner der Teil der Gewinne, der nach einem bestimmten Verteilungsschlüssel unter die Angestellten verteilt wird. Erlaubt sind Abzüge für Abschreibungen, Erneuerungen oder Abnutzung, die aber nicht die Beträge übersteigen dürfen, die im Einkommensteuergesetz vorgesehen sind. Gehälter und Gratifikationen der Direktoren sind ebenfalls abzugsfähig mit der Einschränkung, daß die Gratifikation 1000 Pfund Sterling jährlich nicht übersteigen darf, falls der Direktor ein Kontrollinteresse hat. Eine Art Existenzminimum ist dadurch geschaffen, daß 500 Pfund Sterling steuerfrei sind und ein gleicher Betrag als Abschlag vom steuerpflichtigen Gewinn erlaubt ist. Von den Gesellschaften ist eine vollständige Gewinnübersicht mit Rechnungsbelegen einzureichen. Zur Vermeidung einer mehrfachen Besteuerung gelten Gesellschaften, deren Kapital einer Dachgesellschaft gehört, als deren Betriebszweige.

Ein Ausgleich dieser Körperschaftssteuer bei den Aktionären findet nicht statt. Hieraus ergibt sich, daß diese Steuerform lediglich die Funktion der Vorbelastung für gewisse juristische Personen hatte. Ihre Aufhebung erfolgte im Jahre 1924.

III. Besteuerung der nichtphysischen Personen in Frankreich.

1. Entwicklung des Ertragssteuersystems.

Frankreich besteuert das Einkommen physischer wie nichtphysischer Personen innerhalb eines Systems von Ertragssteuern, die auf die einzelnen Einkommensquellen gelegt sind. Es kennt keine besondere Körperschaftssteuer. Als Ueberbau dieses Schedulensystems kommt eine allgemeine, alle Einkommensquellen erfassende Einkommensteuer hinzu, die aber nur die physischen Personen trifft und die Mehrbelastung der hohen Einkommen bezweckt. Sie ist progressiv ausgestaltet. Das französische Ertragssteuersystem in seiner modernen Form ist als Produkt einer organischen Entwicklung anzusehen. Ein grundlegender Einfluß auf diese Entwicklung ging von der französischen Revolution aus. Sie zertrümmerte das Finanzsystem des ancien regime, übernahm aber weitgehend seine Grundsätze. Die steuerliche Belastung sollte nach objektiven, äußerlich erkennbaren Merkmalen erfolgen und ein Eindringen in die persönlichen Verhältnisse unterbleiben. Die Finanzbedürfnisse der unteren Verwaltungskörper suchte man durch Zuschläge zu den allgemeinen Staatssteuern zu befriedigen. Das Gerippe des damaligen Steuersystems bildeten die Grundsteuer, die Personal- und Immobiliarsteuer, die Patentsteuer und eine Tür- und Fenstersteuer. Später wurden noch Abgaben vom beweglichen Vermögen erhoben. Die wichtigste von diesen Steuern, die Patentsteuer, war eine Quotitätssteuer, die anderen waren zunächst Repartitionssteuern. Eine Zwangsanleihe, die von Robespierre auf das Einkommen gelegt wurde, kam durch die Anwendung einer scharfen Progression einer verschleierten Vermögenskonfiskation gleich. Von dieser Maßnahme, die finanzpolitisch ein Fehlschlag war, leitete sich der Haß gegen die Progression her. In der napoleonischen Zeit blieben die Ertragssteuern unverändert mit Ausnahme der Patentsteuer, die 1844 durchgreifend umgestaltet wurde. Im Jahre 1791 eingeführt, war sie ihrem Ursprung

nach eine Abgabe von Gewerbebetrieben als Ersatz für die alten Zunftgebühren. Neben der Gebühr für die Urkunde der Gewerbebetriebserlaubnis wurden auch die Erträge aus dem Gewerbe nach äußeren Merkmalen mit einer Proportionalabgabe belegt. Steuerpflichtig war das Gewerbe im weiteren Sinne. Die Abgabe für die Gewerbebetriebserlaubnis wurde nach festen Sätzen erhoben, die progressiv nach Ortsklassen und Gewerbearten abgestuft waren. Aus fiskalischen Gründen kam noch ein proportionaler Ergänzungszuschlag nach dem Mietwert der Wohnungen oder der gewerblichen Räume hinzu. Die freien Berufe waren von dieser Abstufung ausgenommen, sie zahlten nur bewegliche Abgaben vom Mietwert. Diese Steuerform mit ihrem System von festen und beweglichen Sätzen übte einen starken Einfluß auf die Finanzgesetzgebung in anderen Staaten aus. Die Haupteinnahmequelle Frankreichs bildeten in dieser Zeit noch die in verfeinerter Form wiedereingeführten indirekten Steuern. Die Zollpolitik ging zum Hochschutzzoll über. Schon unter der zweiten Republik machte sich eine starke Strömung gegen die indirekten Steuern bemerkbar. Es wurden nun starke staatliche Zuschläge auf die direkten Steuern gelegt. Die Zollausfälle, die zur Zeit Napoleons III. durch den Uebergang zum Freihandel entstanden, erforderten die Erschließung anderer Steuerquellen. Großzügige Reformen wurden durch die den Ertragssteuern anhaftenden Mängel und die Bekämpfung der Inquisition verhindert. So beschränkte man sich am Ausgang des neunzehnten Jahrhunderts darauf, die bestehenden Steuerquellen auszubauen und ihren Ertrag zu steigern. Erst im zwanzigsten Jahrhundert, als der Finanzbedarf Frankreichs durch Verschuldung und große Ausgaben für Rüstungszwecke stark anschwoll, erfolgten gründliche Reformen, die aber trotz aller Annäherung an englische Verhältnisse die alten Grundlagen bestehen ließen. Im Jahre 1914 erfolgte eine Reform der Grundsteuer. Außerdem schuf man eine Einkommensteuer ergänzenden Charakters. Im Jahre 1917 wurden die Personal- und Immobiliarsteuer, die Tür- und Fenstersteuer und die Patentsteuer abgeschafft. Sie wurden in quellenmäßiger Erfassung in ein System von Ertragssteuern übergeleitet.

2. Besteuerung in Kategorie C der impôts cédulairs sur les revenues.

Dieses Ertragssteuersystem von proportionalen Teileinkommensteuern zerfällt in zwei Gruppen. In der ersten sind enthalten die Gebäude-, Grund- und Kapitalrentensteuer; in der zweiten, im Gesetz vom 31. 7. 1917 als impôts cédulairs sur les revenues bezeichnet, die Steuern auf das gewerbliche Einkommen, landwirtschaftliche Betriebe, Lohn, freie Berufe und die Kapitalerträge, die von der Kapitalrentensteuer der zweiten Gruppe nicht miterfaßt werden. Für die nichtphysischen Personen kommt die Kategorie „C" der zweiten Gruppe in Frage. Sie erfaßt das gewerbliche Einkommen (impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux) und entspricht der früheren Patentsteuer. Besteuert werden in „C" Handel, Banken, Verkehrsgewerbe, Handwerk und Industrie mit Ausnahme des Bergbaus, der einer Sondersteuer von 23 Prozent auf den verteilten Gewinn unterliegt. Steuersubjekt sind physische Personen, Gesellschaften und Genossenschaften. Bei der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft unterliegen die Gesellschafter mit ihrem Geschäftsanteil dieser Steuer. Frankreich zieht nur die Unternehmungen zur Steuer heran, die Betriebsstätten im Inland unterhalten. Die Gewinne aus Betriebsstätten im Ausland sind steuerfrei, auch wenn sich der Sitz der Unternehmung in Frankreich befindet. Steuerabschnitt ist das vorangegangene Kalenderjahr, bei Buchführung und Bilanzen auch ein davon abweichendes Geschäftsjahr. Zur Feststellung des steuerpflichtigen Gewinnes sind vom Rohertrag die Betriebsausgaben abzuziehen, zu denen auch die Abschreibungen zählen. Unter die Betriebsausgaben fallen Fabrikations- und Verkaufsspesen, sowie die Zinsen entliehener Kapitalien. Die Miete ist abzugsfähig, um eine Doppelbesteuerung durch die zehnprozentige Grund- und Gebäudesteuer zu vermeiden. Nicht abzugsfähig sind dagegen Unternehmerlohn, Verzinsungsrate des eigenen im Unternehmen arbeitenden Kapitals und Risikoreserven. Abschreibungen sind überhaupt nur in Höhe des tatsächlichen Kostenaufwandes zugelassen. Außer der üblichen Abnutzungsquote können auch Beträge für die Berücksichtigung außergewöhnlicher Wertminderung abgeschrieben werden. Die Steuer erfaßt also nicht eigentlich den Reinertrag, sondern ein Mittelding zwischen diesem und dem Rohertrag. In diesem Einkommensbegriff liegt eine Annäherung an den

Einkommensteuercharakter. Im Gegensatz zum englischen System besteht volle Deklarationspflicht nur bei Berufseinkommen und den zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichteten Gesellschaften, den Aktien- und Kommanditgesellschaften. Sie haben mit der Deklaration ihre Bilanzen vorzulegen. Auch den anderen Steuerpflichtigen ist diese Möglichkeit gegeben, im übrigen können sie ihr Einkommen durch eine Steuererklärung nachweisen. Wird das Recht auf Deklaration nicht ausgeübt, tritt Schätzung oder Pauschalierung ein. Die Schätzung erfolgt nach dem Umsatz. Zur Durchführung des Umsatzprinzips sind Verordnungen erlassen, die für jede Gewerbegruppe den Gewinn bei einem bestimmten Umsatz angeben. Bis zum Jahre 1924 bestanden Maximal- und Minimalkoeffizienten, seit dem Gesetz vom 16. 4. 1924 gibt es nur noch einen Koeffizienten. Der Tarif in Schedula „C" besteht aus einem Proportionalsatz von 6 vom Hundert. Beträge bis 1500 Fr. kommen nur zu einem Viertel, solche von 1500 bis 5000 Fr. nur zur Hälfte in Ansatz. Detailgeschäfte, Spezialgeschäfte, sowie Warenhäuser aller Art unterliegen außerdem einer progressiv gestaffelten Zusatzsteuer bei Umsätzen über eine Million Franken. Der Tarif dieser hier eingeschachtelten Warenhaussteuer bewegt sich von 1—5 vom Tausend. Die ausgeschütteten Gewinne der Gesellschafter werden nach dem Gesetz vom 25. 7. 1920 noch einmal mit 10 Prozent durch die tax sur le revenue des valeurs mobilières getroffen. Dem Ertragssteuercharakter gemäß findet ein gegenseitiger Ausgleich der Verluste unter den Schedulensteuern nicht statt. Abschläge für kleinere Einkommen erfolgen durch jede Schedulensteuer für sich. Die Einführung der allgemeinen Einkommensteuer als Ergänzung dieses Schedulensystems zeigt, daß auch in Frankreich die Tendenz besteht, das Ertragssteuersystem seiner Mängel wegen zurückzudrängen.

IV. Die Körperschaftsbesteuerung in den Vereinigten Staaten von Nordamerika.

1. Geschichtliche Entwicklung.

Die Nordamerikanische Union weist in der Entwicklung ihrer Steuerverfassung weitgehende Aehnlichkeiten mit Deutschland auf entsprechend der Aehnlichkeit des bundesstaatlichen Charakters. Die Deckung des Finanzbedarfes erfolgte ursprünglich durch ein System von Zöllen und indirekten Steuern. Erst in Kriegszeiten

kam eine Einkommen- und eine Erbschaftssteuer hinzu. Die im Jahre 1894 eingeführte Einkommensteuer erfaßte den Reinertrag und das Arbeitseinkommen. Sie war proportional ausgestaltet und betrug 2 Prozent für den Ueberschuß über 4000 Dollar. Jeder, der über 3500 Dollar Einkommen bezog, hatte sein Einkommen anzugeben. Diese Einkommensteuer bezog sich auch auf nichtphysische Personen. Sie mußte aber aufgehoben werden, weil das oberste Bundesgericht sie als verfassungswidrig bezeichnete. In der Folgezeit trat nun wieder die Zoll- und Handelspolitik in den Vordergrund. Der erhöhte Finanzbedarf, den man im spanisch-amerikanischen Kriege durch stärkere Anspannung der Verbrauchssteuern und durch Einführung einer Vermögensverkehrs- und Erbanfallsteuer zu decken suchte, hielt auch nach Friedensschluß an. So sah man sich infolge der geringen Elastizität dieses Steuersystems vor die Notwendigkeit einer Reform gestellt. Durch Gesetz vom 5. August 1909 wurde zunächst eine beschränkte Einkommensteuer in verschleierter Form eingeführt. Sie traf nur den Geschäftsgewinn der Gesellschaften. Der Weg zur allgemeinen Einkommensteuer war ja zunächst noch durch die Verfassung versperrt. Steuersubjekt waren Aktiengesellschaften, Versicherungsgesellschaften sowie Vereine, die eine Gewinnerzielung bezweckten und ein durch Anteile dargestelltes Grundkapital besaßen. Der Steuersatz betrug 1 Prozent vom gesamten Reingewinn aus allen Quellen während des Jahres, soweit er 5000 Dollar überstieg. Dieser niedrige Proportionalsatz sollte das Mißtrauen gegen diese Steuerform beseitigen. Umgekehrt wie in anderen Ländern wurden zunächst also die nichtphysischen Personen der Einkommensbesteuerung unterworfen. In Anbetracht der gerade in den Vereinigten Staaten frühzeitig hervortretenden Bedeutung dieser Unternehmungsform im Wirtschaftsleben erschien dies auch gerechtfertigt. Da sich die Finanzlage unter Wilson immer mehr zuspitzte, gaben ¾ der Staaten des Bundes ihre Zustimmung zu einer Verfassungsänderung, die eine Einführung der allgemeinen Einkommensteuer ermöglichte. Das Gesetz zu dieser Steuer erging am 3. Oktober 1913. Nun wurden auch die natürlichen Personen einbezogen. Sie unterlagen einer proportionalen Normalsteuer und einer progressiven Zusatzsteuer. Die juristischen Personen, die getrennt besteuert wurden, hatten jährlich den Proportionalsatz von 1 Prozent vom Reineinkommen zu zahlen. Inländische Körperschaften wurden mit ihrem

Gesamteinkommen, ausländische mit im Inland betriebenen Geschäften und investiertem Kapital mit ihrem Inlandeinkommen erfaßt. Der weitere Ausbau der Einkommensteuer, insbesondere eine Erhöhung der Steuersätze, erfolgte durch die Kriegsgesetzgebung. Im Jahre 1917 galten das Gesetz vom 8. 9. 1916 mit 2 Prozent und das Gesetz vom 3. 10. 1917 mit 4 Prozent, sodaß der Körperschaftssteuersatz insgesamt 6 Prozent betrug, außerdem wurde ein Zuschlag von 10 Prozent vom nicht verteilten Gewinn erhoben. Dazu trat als Ergänzung eine Uebergewinnsteuer. Eine Kriegsgewinnsteuer erfaßte Einzelpersonen wie Körperschaften. Der Tarif dieser Steuer war progressiv und bewegte sich zwischen 20 und 60 Prozent. Im Jahre 1918 wurde der Körperschaftssteuersatz auf 12 Prozent erhöht. Eine Herabsetzung nach Kriegsende erfolgte zunächst nicht, da die Schuldner Amerikas aus dem Weltkrieg vorläufig keine Rückzahlungen leisteten. In den Jahren 1919 und 1920 21 wurde der Körperschaftssteuersatz auf 10 Prozent ermäßigt. Die eigentliche Umstellung auf Friedenszeiten erfolgte aber erst durch das Finanzgesetz vom Jahre 1920. Die Kriegsgewinnsteuern wurden abgeschafft. Dafür der Satz der Körperschaftssteuer auf 12½ Prozent erhöht. Das Finanzgesetz von 1924 behielt diesen Satz bei.

2. Einzelstaatliche Erfassung der nichtphysischen Personen.

a. Die ältere Körperschaftsbesteuerung.

Die Körperschaftsbesteuerung in den Vereinigten Staaten wird nicht nur vom Bunde, sondern auch von den Einzelstaaten als Einnahmequelle benutzt. Im Vergleich zu Deutschland ist hier eine viel schärfere Trennung der Steuergewalt zwischen Bund und Bundesstaaten durchgeführt. Die einzelstaatliche Körperschaftsbesteuerung nimmt ihren Ausgang Anfang des neunzehnten Jahrhunderts. Nach Einführung der allgemeinen Einkommensteuer hielt man es für selbstverständlich, daß die nichtphysischen ebenso wie die physischen Personen dieser Steuer unterliegen. Newyork führte als erster Staat im Jahre 1823 eine allgemeine Besteuerung der Körperschaften durch. Danach wurden alle Körperschaften, die ein regelmäßiges Einkommen von der Verwendung ihres Kapitals bezogen, als Personen angesehen, die der allgemeinen Einkommensteuer unterworfen sind. Sie hatten ihr Vermögen und Grundkapital anzugeben und zahlten die Steuern selbst, indem sie den Betrag von den Di-

videnden der Aktionäre in Abzug brachten. Entrichtet wurde die Steuer an die örtlichen Behörden, die sie nach Abrechnung der Staatssteuer im Verhältnis zum Betrage des investierten Kapitals den Gemeinden gutschrieben. In den Jahren 1825 und 1828 wurde diese Steuer auf alle Geld- und Kapitalgesellschaften ausgedehnt, die Einkommen oder Gewinn von ihrem Kapital oder anderswoher ableiteten. Der Grundbesitz wurde getrennt besteuert und ebenso eine besondere Vermögenssteuer vom Grundkapital erhoben. Ausgenommen waren Wege-, Brücken- und Kanalgesellschaften, deren Reineinkommen 5 Prozent des eingezahlten Grundkapitals nicht überstieg. Handels- und Seeversicherungsgesellschaften konnten sich in diesem Falle durch Zahlung von 5 Prozent ihres Reineinkommens befreien. Das System folgte der allgemeinen Einkommensteuer mit der Ausnahme, daß Gesellschaften, die keine Gewinne erzielten, eine Steuer vom Grundkapital nicht zu zahlen brauchten. Außerdem konnten sich gewisse Klassen durch Entrichtung einer Einkommensteuer an die örtlichen Behörden befreien. Im Jahre 1853 erfolgte die Aufhebung des Privilegs der Gesellschaften die keine Gewinne ausschütteten. Seither hatten alle Gesellschaften Grundbesitz und Grundkapital zusammen mit den Gewinnen und Reserven zu versteuern, soweit sie 10 Prozent des Kapitals überstiegen. Gesellschaften, deren Gewinn 5 Prozent des Grundkapitals nicht erreichte, konnten sich durch Zahlung von 5 Prozent ihres jährlichen Reingewinns oder -Einkommens befreien. Diese zweifelhafte Vergünstigung wurde wenig in Anspruch genommen, und so ließ man im Jahre 1857 das Prinzip der Steuerablösung endgültig fallen. Von nun an existierte kein Unterschied zwischen rentablen und unrentablen Gesellschaften. Ein Abzug war für das Kapital erlaubt, das in steuerbaren Anteilen anderer Gesellschaften angelegt war. Das Newyorker System gipfelt also in einer Besteuerung des unbeweglichen und des Mobiliarvermögens der Körperschaften durch die örtlichen Behörden. Das Mobiliarvermögen wurde nach dem Grundkapital bestimmt, das nicht im Grundbesitz angelegt war. Ergänzt wurde diese Methode durch Spezialverfügungen für Banken und Versicherungsgesellschaften. Dieses System blieb gültig bis zu den neueren Aenderungen der Körperschaftsbesteuerung, die sich aber nur auf die Besteuerung für Staatszwecke bezogen. In anderen Staaten schloß man die Körperschaften der allgemeinen Einkommensteuer an, die wie z. B. in Newyork durch

Vorschriften über das Grundkapital ergänzt wurde. Connecticut sah durch Gesetz vom Jahre 1826 vor, daß das Mobiliarvermögen einer Körperschaft dort besteuert werden sollte, wo die hauptsächlichsten Geschäfte zur Abwicklung gelangten. Massachusetts wiederum besteuerte durch Gesetz vom Jahre 1832 nur den Grundbesitz und die Maschinen der Gesellschaften. An Stelle einer Steuer auf das Mobiliarvermögen wurden die Körperschaftsanteile in den Händen der Einzelpersonen zur Einkommensteuer herangezogen und ein proportionaler Betrag von jedem für den Teil des Grundkapitals abgezogen, der in Grundbesitz oder Maschinen angelegt war. In anderen Staaten dagegen wurden die Anteile in Händen von Einzelpersonen gewöhnlich ausgenommen. Pennsylvania allein machte den Anfang mit dem Prinzip der allgemeinen Einkommensteuer.

Ursprünglich geht also mit einer Ausnahme das Prinzip der Körperschaftsbesteuerung dahin, die nichtphysischen ebenso wie die physischen Personen nach ihrem unbeweglichen und beweglichen Vermögen durch die Ortsbehörden zu erfassen. Diese primitive Methode findet sich in vielen Staaten der Union bis auf die Gegenwart vor. Verschiedene Staaten indessen besteuern das Einkommen der Körperschaften und Einzelpersonen durch dieselbe Steuerform. Die Fehler dieses Systems veranlaßten aber bald die fortschrittlicheren Staaten zu zahlreichen Reformen. Die Besteuerung des Körperschaftsvermögens durch die Lokalbehörden wird zum Teil oder überhaupt aufgegeben. In der Hauptsache lassen sich drei Richtlinien in dieser Entwicklung feststellen: [5])

1. Das Vermögen der Transportgesellschaften besonders das der Eisenbahnen wird durch Spezialbehörden in Uebereinstimmung mit festgesetzten Fällen getrennt erfaßt;
2. gewisse Klassen von Körperschaften wie Banken, Versicherungsgesellschaften und öffentliche Dienstgesellschaften werden nicht nach ihrem Vermögen, sondern nach besonderen Merkmalen ihrer Steuerfähigkeit erfaßt;
3. alle Körperschaften werden im allgemeinen nach einer einheitlichen Regel je nach den Prinzipien in den einzelnen Staaten besteuert.

[5]) Essays in taxation. By Edwin R. A. Seligman. New York 1921.

b. Körperschaftsspezialsteuern.

Von den Gesellschaften, die Spezialsteuern unterworfen sind, sollen im folgenden die Banken und die öffentlichen Dienstgesellschaften näher betrachtet werden.

α) Besteuerung der Banken.

Die direkte Besteuerung der Banken geht auf den Beginn des neunzehnten Jahrhunderts zurück. Das erste staatliche Gesetz erließ Georginia im Jahre 1805. Die Steuer betrug 2½ Prozent vom Grundkapital und 1½ Prozent vom Umlauf. Wichtig für die Entwicklung der Bankbesteuerung ist das Gesetz, das im Jahre 1814 in Pennsylvania erging. Gegenüber den anderen Staaten wurde hier ein neuer Weg eingeschlagen. Die Steuer erfaßte den Reingewinn oder die Dividende mit einem Satz von 6 Prozent. War die Gesellschaft von der Bundessteuer frei, betrug der Satz 8 Prozent. 1824 erhob man in allen Fällen 8 Prozent. Einige Jahre darauf führte Pennsylania eine abgestufte Besteuerung ein. Im Gesetz von 1835 bewegten sich die Sätze für Notenbanken zwischen 8 Prozent und 11 Prozent, je nachdem, ob die Dividende unter 6 Prozent oder über 8 Prozent betrug. Im Jahre 1859 wurden die Diskont- und Depositenbanken wie auch die Sparkassen einbezogen. 1861 ging man zur progressiven Besteuerung der Dividenden über mit Sätzen von 6 Prozent bis 25 Prozent. 1866 legte man an Stelle aller anderen Steuern auf das Grundkapital auf dieses eine Steuer von 1 Prozent. Während Pennsylvania und Virginia als einzige Staaten die Dividende zur Grundlage der Besteuerung machten, besteuerten andere Staaten die Banken nach ihrem Grundkapital wie z. B. Massachusetts im Gesetz vom Jahre 1812. 1828 erfolgte eine Aenderung dahingehend, daß 1 Prozent vom Betrage des eingezahlten Grundkapitals erhoben wurde. Dieses Gesetz blieb bis zum Bürgerkrieg in Kraft. Solange das Prinzip der Vermögensbesteuerung herrschte, findet sich in den meisten Staaten die Spezialbesteuerung des Grundkapitals vor. Eine Aenderung trat erst mit Einführung des national banking Systems ein. Am besten läßt sich diese Entwicklung an der Steuergesetzgebung von Newyork verfolgen. In diesem Staat waren die Banken mit soviel vom Grundkapital steuerpflichtig, wie ihr Mobiliarvermögen darstellte. 1862 bestimmte die Regierung die Gesamtausnahme aller Kapitalbonds und anderer Sicherheiten der Vereinigten Staaten von der einzel-

staatlichen Besteuerung. 1866 schaffte Newyork die Besteuerung des Bankkapitals ab und zog dafür die Aktionäre der staatlichen wie auch der nationalen Banken zur Steuer heran. Die Besteuerung selbst erfolgte nach dem Wert der Anteile mit Abzügen für das Kapital, das in Grundbesitz angelegt war. 1880 erlaubte man dieselben Abzüge wie bei allen anderen steuerbaren Vermögen und bestimmte für die Veranlagung der Anteile den Platz, an dem die Bank ansässig war. Dieses Gesetz gilt jetzt allgemein in den Vereinigten Staaten. Die Steuererhebung erfolgt durch die Lokalbehörden, häufiger aber durch staatliche Organe. Maßgebend ist der Wert der Anteile abzüglich des Wertes des Grundbesitzes und des anderen ausgenommenen Vermögens. Die Bewertung der Anteile erfolgt im allgemeinen zum Handels- oder Buchwert. Ist der Buchwert nicht zugelassen, so sind andere oft willkürliche Methoden vorgeschrieben. Einige Staaten wie Maine und Maryland veranlagen die Anteile nach dem Wohnsitz des Eigentümers. Die Banksteuer ist nach Absicht des Gesetzes eine Steuer auf die Aktionäre, die durch die Bank abgeschätzt und vorgeschossen wird. Ihr Ertrag kommt in den meisten Staaten auf die Gemeinden zur Verteilung, in denen sich der Wohnsitz der Anteilseigner befindet. Mit Beginn des zwanzigsten Jahrhunderts hat man in einer Anzahl von Staaten an Stelle der alten Methode eine Spezialkörperschaftssteuer für Banken eingeführt. Die Sätze sind fest oder beweglich. So erhebt das Newyorker Gesetz vom Jahre 1901 (1903 verbessert) eine Steuer von 1 Prozent auf den Wert des Bankkapitals, das aus dem Grundkapital zuzüglich der über- und unverteilten Gewinne dividiert durch die Anzahl der Anteile besteht. Infolge des niedrigen Satzes erfolgt kein Abzug für den Wert des Grundbesitzes, und der Anteilseigner ist auch nicht berechtigt, irgend einen Abzug für Schulden zu machen. Im Jahre 1910 führte California eine ähnliche Steuer ein. Dort ist aber der Wert des Grundbesitzes abziehbar, da er lokal besteuert wird. In Connecticut zahlen seit 1901 die Banken dem Staat 1 Prozent vom Marktwert der Anteile abzüglich des Wertes des Grundbesitzes. Die Steuer wird dann den Gemeinden im Verhältnis zu ihren Anteilseignern erstattet. Die Steuer der nicht im Staate ansässigen Anteilseigner gehört der Gemeinde, in der sich der Sitz der Bank befindet.

Fremde Banken werden in einigen Staaten wie z. B. in Idaho zum gewöhnlichen Satz besteuert. Newyork erhebt eine Steuer von 5 Prozent auf den Anteil des Gelde-

der im Staat ausgeliehen oder verwendet wird. Seit Entstehung der Trustgesellschaften werden auch diese häufig durch die Banksteuer erfaßt. Ein Beispiel dafür ist Newyork. Einige Staaten besteuern die Darlehns- und Trustgesellschaften höher als gleiche Banken. Diese Methode findet sich hauptsächlich in den Neuenglend-Staaten vor. In anderen Staaten wie z. B. in California werden die Banken, Sparkassen, Darlehns- und Trustgesellschaften gleich behandelt.

β) Besteuerung der öffentlichen Dienstgesellschaften.

Gewisse Gesellschaften werden in neuester Zeit als öffentliche Wohlfahrts- oder Dienstgesellschaften bezeichnet. Zeitweise wurden sie Transport- und Speditionsgesellschaften genannt. Dieser Ausdruck ist angebracht, wenn man darunter alle Gesellschaften versteht, die sich mit dem Transport von Personen und Gütern und mit der Uebermittlung von Licht, Heizung, Kräften, Schall oder Nachrichten befassen. In einigen Staaten indessen werden die Transport- und Speditionsgesellschaften nur als ein Teil der weitgehenderen Kategorie der öffentlichen Dienstgesellschaften betrachtet. Alle zu dieser Gruppe zählenden Gesellschaften müssen sich von den ordentlichen Erwerbsgesellschaften dadurch unterscheiden, daß sie nach dem Gebrauch des Landes im Besitz von Spezialprivilegien sind. Die Besteuerung dieser Gesellschaften erfolgt in vielen Staaten in Uebereinstimmung mit den unwirksamen Methoden der allgemeinen Vermögenssteuer mit örtlicher Veranlagung. In anderen Staaten wiederum werden sie durch staatliche Behörden nach dem ad valorem System besteuert und zwar nicht selten auf Grund der sogenannten Einheitsregel. Noch andere Staaten unterwerfen solche Gesellschaften besonderen Steuern. In Montana, South Carolina, Tennessee und West-Virginia werden die öffentlichen Dienstgesellschaften durch eine Spezialsteuer derselben Art mit den gleichen Sätzen erfaßt. In California ist die Methode dieselbe, jedoch sind die Sätze verschieden. In der Mehrzahl der Staaten aber sind beide, Sätze und Methoden, verschieden.

c. Die allgemeine Körperschaftssteuer

Die erste allgemeine Körperschaftssteuer führte Pennsylvania im Jahre 1840 ein. Nach diesem Gesetz hatten die Banken und alle sonstigen Körperschaften, die eine Dividende von 1 Prozent ausschütteten, in Hinzufügung

zu allen anderen Steuern ½ ‰ für jedes weitere Prozent der Dividende zu zahlen. Newyork ging im Jahre 1880 zur allgemeinen Körperschaftssteuer über. Die Grundlage bildete das Pennsylvania-Gesetz. Die Steuer war zu zahlen vom gleichen Grundkapitalswert, wie er durch die staatliche Behörde festgesetzt wurde. Der Satz betrug 1½ ‰ auf den Dollar, wenn die Dividenden weniger als 6 Prozent ausmachten oder überhaupt keine Dividenden ausgeschüttet wurden. Dazu kam ein Zuschlag von ¼ ‰ für jedes Prozent der Dividenden, wenn diese 6 Prozent oder mehr betrugen. Die hauptsächlichsten Umrisse dieser Steuer blieben trotz zahlreicher Abänderungen dieselben. 1906 differenzierte man die Sätze weiter und zwar nach der Beschaffenheit des Betrages der Geschäfte und dem Charakter der Unternehmung; sie betrugen ¼, ¾ oder ½ pro Tausend. Außerdem bestimmte man, daß das Kapital einer Körperschaft, das im Grundkapital einer anderen angelegt war, als dahingehörig angesehen werden sollte, wo das Grundkapital ansässig war. Die allgemeine Körperschaftssteuer wurde auf alle Körperschaften angewendet mit Ausnahme der Banken, Trustgesellschaften, Spareinrichtungen, Versicherungsgesellschaften, Hoch- und Erdbahnen, die nicht durch Dampf betrieben wurden, Wasser-, Licht-, Heizungs- und Kraftgesellschaften, sowie der landwirtschaftlichen und gärtnerischen Betriebe; Manufaktur-, Bergwerks- und Erzgewinnungsgesellschaften waren mit dem Teil des Kapitals ausgenommen, der augenblicklich zu der besonderen Tätigkeit verwendet wurde; Voraussetzung hierbei war, daß wenigstens 40 Prozent des Kapitals im Staate angelegt waren. Alle diese eben aufgezählten Gesellschaften mit Ausnahme der landwirtschaftlichen Betriebe und Manufakturgesellschaften unterlagen Spezialsteuern. Die Veranlagung der allgemeinen Körperschaftssteuer erfolgte nach dem Grundkapital. Ursprünglich betrug der Satz die Hälfte desjenigen von Pennsylvania. Augenblicklich erfolgt die Besteuerung nach sehr komplizierten Regeln. Man kann sechs Klassen unterscheiden, obwohl diese Trennung im Gesetz nicht so scharf hervortritt: [6])

1. Gesellschaften, die 6 Prozent oder mehr Dividende ausschütten, haben eine Steuer von ¼ ‰ für jedes Prozent der Dividende zu entrichten. Die Steuer wird nach dem Pariwert des Grundkapitals berechnet;

[6]) Essays in taxation. By Edwin R. A. Seligman. New York 1921.

2. Gesellschaften, die keine Dividende ausschütten, unterliegen einem Satz von ¾ ‰. Die Steuer wird nach dem taxierten Wert des abstammenden und im Staate verwendeten Grundkapitals berechnet;
3. Gesellschaften, die weniger als 6 Prozent Dividende ausschütten, und deren Verbindlichkeiten ihren Vermögensteilen gleichen oder sie übersteigen, zahlen ¾ ‰. Die Berechnung erfolgt nach dem geschätzten Wert des Kapitals, das innerhalb des Staates verwendet wird;
4. Gesellschaften, die weniger als 6 Prozent Dividende ausschütten, deren Vermögensteile aber ihre Verbindlichkeiten um einen Betrag übersteigen, der gleich oder größer ist als ihr Grundkapital, zahlen 1½ ‰ vom Grundkapital, das im Staate verwendet wird;
5. alle anderen Gesellschaften, also solche, deren Dividendenausschüttung weniger als 6 Prozent beträgt und deren Vermögen ihre Verpflichtungen übersteigt, aber nicht mit einem Betrage, der gleich oder größer als ihr Grundkapital ist, unterliegen einer Steuer von mindestens 1½ ‰ vom Wert des Kapitals, das im Staate verwendet wird;
6. Gesellschaften mit zwei oder mehr Arten von Grundkapital, nach denen die Sätze verschieden sind, zahlen eine Steuer auf jede Kapitalsart gemäß der Klasse, in die sie nach dieser Aufstellung fallen;

Körperschaften, die der Grundkapitalsteuer unterliegen, werden von jeder anderen staatlichen Besteuerung ihres Mobiliarvermögens ausgenommen. Sie bleiben aber der Lokalbesteuerung mit ihrem ganzen Vermögen, also mit Grundbesitz und Mobiliarvermögen, unterworfen.

Allgemeine Körperschaftssteuern besitzen im wirklichen Sinne dieses Begriffes Pennsylvania, New York, California, Rhode Island. Dazu kommen seit 1921 Connecticut, Mississippi, Missouri, Montana, North Carolina, North Dakota, Virginia und Wisconsin mit Körperschaftseinkommensteuern. Allerdings schließen bei der zweiten Gruppe Connecticut und Wisconsin die öffentlichen Wohlfahrtsgesellschaften nicht ein, und die anderen Staaten benutzen diese Steuer nur als Ergänzung der Vermögenssteuern.

d. Besteuerungsgrundlagen.

Aus den bisherigen Ausführungen geht hervor, daß in den einzelnen Staaten der Union ganz verschiedene

Methoden der Körperschaftsbesteuerung zur Anwendung gelangen. Man kann drei große Gruppen unterscheiden: Steuern auf den Besitz, die Geschäfte oder die Erträge der Gesellschaften. Eine genauere Untersuchung der Besteuerungsgrundlagen ergibt aber nicht weniger als dreizehn wichtige Arten der Körperschaftsbesteuerung, abgesehen von den zahlreichen Kombinationen dieser Methoden untereinander. Es sind dies: [7])

1. Der Wert des Besitzes: z. B. Grundbesitz plus sichtbares und unsichtbares Mobiliarvermögen; diese Methode war ursprünglich allgemein und wird jetzt noch in einer großen Anzahl von Fällen angewendet;
2. Kosten des Besitzes: Diese Besteuerungsgrundlage war allgemein üblich in New Yersey von 1873—1876; jetzt wird sie nur noch vereinzelt, so z. B. in New York bei der Gemeindebesteuerung der Telegraphengesellschaften, benützt;
3. Grundkapital zum Pariwert: Diese Regel findet sich bei dem allgemeinen Körperschaftssteuergesetz in New Yersey vor, in Massachusetts bei Minengesellschaften und in Pennsylvania bei Banken und Sparkassen;
4. Grundkapital zum Marktwerte: Diese Methode findet beim allgemeinen Körperschaftssteuergesetz in Massachusetts Anwendung; ferner in New York bei Gesellschaften, die weniger als 6 Prozent Dividende ausschütten, in Connecticut von 1849—1864 bei Eisenbahnen und in einigen anderen Staaten bei der Gemeindebesteuerung;
5. Grundkapital plus durch Schuldverschreibung gesicherte Schulden zum Marktwert. Dies ist der Fall bei allen Körperschaften in Pennsylvania und bei Eisenbahnen in Georgia und Illinois; in New Yersey wird bei Eisenbahnen und in Illinois und verschiedenen anderen Staaten bei Körperschaften im allgemeinen nur der den greifbaren Besitz übersteigende Wert dieser Besteuerungsgrundlage als Maßstab genommen;
6. Grundkapital plus fundierte und schwebende Schuld. Diese Methode findet bei Eisenbahnen in Connecticut und bei Körperschaften im allgemeinen in California und Rhode Island Anwendung; ferner in Virginia

[7]) Essays in taxation. By Edwin R. A. Seligman. New York 1921.

während des Bürgerkrieges bei Dampfboot- und ähnlichen Gesellschaften;

7. durch Schuldverschreibung gesicherte Schulden oder Anleihen: Diese Methode findet sich in Virginia von 1872—1874 bei Eisenbahnen und Kanälen vor; jetzt wird sie in Pennsylvania bei allen Körperschaften angewendet, ist aber in diesem Falle nur eine Ergänzung der Grundkapitalsteuer;
8. Getätigte Geschäfte: Diese Methode wird in verschiedenen der Neuengland-Staaten bei Sparbanken angewendet, die nach ihren Einlagen besteuert werden; in Connecticut und Massachusetts bei Versicherungsgesellschaften, die nach dem versicherten Betrage erfaßt werden; ferner in California, Maine und New York bei auswärtigen Banken und in New Hampshire und Vermont bei Trustgesellschaften nach den Depositen; Montana besteuert die Telegraphengesellschaften nach ihren Anlagen; Connecticut, Florida, Montana und Tennessee besteuern die Telephongesellschaften nach der Zahl der Uebertragungsapparate, verschiedene südliche Staaten die Schlafwagengesellschaften nach Zahl der Wagen und Meilenlänge; Delaware erfaßt die Eisenbahnen nach der Zahl der Lokomotiven und der Passagiere;
9. Roheinkommen: Diese Methode findet in einigen Staaten auf Versicherungsgesellschaften Anwendung, die nach ihren Bruttoprämien versteuern, und bei Transport- und anderen öffentlichen Dienstgesellschaften nach ihren Bruttoeinnahmen;
10. Dividenden: Dies ist der Fall in Delaware, New Yersey und New York bei Gas- und Elektrizitätsgesellschaften, in Kentucky bei Schlagbaumgesellschaften. Früher besteuerten Pennsylvania die Banken und Eisenbahngesellschaften, Ohio und Virginia die Banken und Versicherungsgesellschaften und Alabama die Körperschaften im allgemeinen nach dieser Methode;
11. Grundkapital gemäß den Dividenden: Diese Besteuerungsgrundlage gelangt in New York bei Gesellschaften zur Anwendung, die nicht der Einkommensteuer unterliegen, wenn sie wenigstens 6 Prozent Dividende ausschütten; ferner früher in North Carolina bei Banken und in Pennsylvania bei allen Körperschaften;
12. Reingewinn oder Einkommen: Nach dieser Methode besteuert Delaware die Eisenbahnen, Massachusetts

und Rhode Island die Straßenbahnen, ferner eine Anzahl von Staaten die Versicherungsgesellschaften, Körperschaften im allgemeinen werden hiernach in den Staaten erfaßt, die wie Connecticut, Massachusetts, Mississippi, Missouri, Montana, New York, North Dakota, Virginia jetzt Körperschaftseinkommensteuern besitzen;

13. Gerechtsame: Diese Methode findet in einer großen Anzahl von Fällen Anwendung. Da dieser Ausdruck nichts Feststehendes bezeichnet, wird der Wert der Gerechtsame durch jede einzelne der obigen zwölf Methoden mit Ausnahme derjenigen des Besitzes gemessen.

Im allgemeinen läßt sich sagen, daß die einzelnen Staaten der nordamerikanischen Union in neuerer Zeit bestrebt sind, die Körperschaftssteuer rationeller und einheitlicher auszugestalten und sie als Teil eines großen Steuersystems zu betrachten. Die Ergänzung der allgemeinen Körperschaftssteuer durch andere Steuern soll ein gewisses Gleichgewicht mit der Belastung der natürlichen Personen herstellen. Nur wenn dieses Ziel erreicht wird, kann man die Besteuerung der Körperschaften wie auch der Anteilseigner als Doppelbesteuerung bezeichnen. Insoweit die nordamerikanische Steuergesetzgebung die obige Tendenz verfolgt, befindet sie sich also auf dem richtigen Wege, wenn sie die Doppelbesteuerung zu vermeiden sucht.

3. Körperschaftssteuer des Bundes.

Die moderne allgemeine Einkommensteuer des Bundes zerfällt in zwei Teile, in die Besteuerung der natürlichen und in die der juristischen Personen. Obwohl die Individualeinkommen- und die Körperschafssteuer also nicht durch ein besonderes Gesetz voneinander geschieden sind, kann man doch von einer besonderen Körperschaftssteuer reden, da die Besteuerung der beiden Gruppen nach ganz verschiedenen Grundsätzen erfolgt. Maßgebend ist augenblicklich das Finanzgesetz von 1924. Der Körperschaftssteuer unterliegen grundsätzlich alle Körperschaften, die Einkommen aus amerikanischen Quellen beziehen. Für Versicherungsgesellschaften bestehen Sondervorschriften. Bei der offenen Handelsgesellschaft sind im Gegensatz zu England die Gesellschafter steuerpflichtig und zwar auch mit den unverteilten Gewinnen. Befreit sind solche Unternehmungen, die gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken dienen, so z. B. Sparkassen auf

Gegenseitigkeit, bei denen ein durch Anteile dargestelltes Grundkapital fehlt, Handelskammern und -Aemter, ferner Bundeslandbanken. Die Befreiung der Körperschaften mit persönlicher Dienstleistung, d. h. solcher, deren Einkommen hauptsächlich auf der Tätigkeit der wichtigsten Aktionäre beruht, wurde durch Finanzgesetz von 1921 aufgehoben. Den Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens bildet das Bruttoeinkommen. Es umfaßt alle Gewinne, Vorteile und Einkünfte gleichgültig, welcher Art sie sind und wie sie bezahlt werden. Freigestellt sind Erwerbungen durch Schenkung oder von Todes wegen; ferner Zinsen auf Obligationen von amerikanischen Einzelstaaten, Zinsen auf Wertpapiere, die auf Grund der Federal Farm Loan Act vom 17. Juli 1916 ausgegeben sind, und Zinsen auf Schuldverschreibungen der War Finance Corporation. Zinsen auf Schuldverschreibungen des Bundes sind befreit, wenn die Ausgabe vor dem 18. September 1917 erfolgte; wurden sie nach diesem Termin ausgegeben, waren sie nur dann befreit, wenn bei der Emission ausdrücklich die Freistellung des Zinseinkommens versprochen wurde. Die Steuer ist von dem Betrage zu entrichten, um den das Nettoeinkommen die Gutschriften übersteigt. Nettoeinkommen ist das um die Abzüge verminderte Bruttoeinkommen. Zu den Abzügen gehören notwendige Auslagen im Betriebe (Werbungskosten), während des Steuerjahres erlittene Verluste, die nicht durch Versicherung gedeckt sind, und wertlose Forderungen; ferner Zinsen auf Schulden der Körperschaft und Steuern der Vereinigten Staaten und ihrer Besitzungen mit Ausnahme der Einkommensteuer, ferner Abschreibungen für Wertminderung und Abnutzung. Nicht abzugsberechtigt sind Beträge für Neuanschaffungen und Verbesserungen. Als Gutschriften sind zugelassen Zinsen auf Obligationen des Bundes und auf Schuldverschreibungen der War Finance Corporation, die in dem Bruttoeinkommen enthalten sind; ferner als wichtigster Bestandteil eine Art Existenzminimum von 2000 Dollar aber nur für amerikanische Gesellschaften Die Gutschriften sind nur für Einkommen unter 25 000 Dollar und bei ausländischen Unternehmungen nur für den Teil des Einkommens, der aus amerikanischen Quellen stammt, gesetzlich zugelassen. Gegenüber der so ermittelten Steuer sind als weitere Gutschriften erlaubt: Die Beträge, die an Steuern auf Einkommen aus ausländischer Quelle an ausländische Staaten oder Besitzungen der Union gezahlt werden, aber nur bei amerikanischen

Gesellschaften; ferner die Beträge, die auf Grund des Steuerabzugs an der Quelle geleistet sind. Die Steuer wird seit 1922 mit dem Proportionalsatz von 12½ Prozent erhoben. Durch das Zugeständnis eines steuerfreien Betrages für die amerikanischen Gesellschaften wird der Tarif bei diesen indirekt progressiv. Eine Berücksichtigung der Rentabilität des Unternehmens findet nicht statt. Der Deklarationszwang erstreckt sich auf das Bruttoeinkommen und die gesetzlich zugelassenen Abzüge und Gutschriften. Die Dividenden von amerikanischen Gesellschaften sind beim Aktienbesitzer frei, ebenso auch diejenigen von solchen ausländischen Gesellschaften, die mehr als 50 Prozent ihrer Gesamteinnahmen aus amerikanischen Quellen beziehen. Besitzt eine Gesellschaft mindetens 95 Prozent der stimmberechtigten Anteile einer anderen, so kann zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine gemeinsame Steuererklärung abgegeben werden. Ebenso kann der Steuerpflichtige, der mehrere Betriebe kontrolliert, einheitliche Berechnung und Verteilung der Steuer auf die einzelnen Teile verlangen. Die amerikanische Einkommensteuer ist ihrem ganzen Aufbau nach eine wirkliche Einkommensteuer. Die Besteuerung an der Quelle, die nur noch bei Inlandeinkommen in Frage kommt, die nach dem Ausland fließen, und bei Gesellschaften mit besonderen Abmachungen, besagt nichts Gegenteiliges, sie stellt nur eine besondere Erhebungsart dar. Ein Nachteil dieser Einkommensteuer ist darin zu erblicken, daß die technischen Schwierigkeiten der Feststellung des Nettoeinkommens sehr groß sind.

Lebenslauf

Am 7. September 1896 wurde ich als Sohn des Kunstgärtners Anton Markgraf und seiner Ehefrau Anna, geb. Gassner, zu Neisse in Schlesien geboren. Daselbst besuchte ich die Volksschule und das Gymnasium bis zur Prima. Die Reifeprüfung bestand ich im Jahre 1914 am Städt. Gymnasium zu Liegnitz. Am 9. August 1914 trat ich als Kriegsfreiwilliger in das Heer ein, machte als Artillerist den ganzen Feldzug mit und geriet am 31. Oktober 1918 in französische Gefangenschaft. Im März 1920 kehrte ich in die Heimat zurück und oblag dem Studium der Nationalökonomie an den Universitäten Breslau, München, Berlin und Würzburg. In den Jahren 1922—23 zwang mich die allgemeine wirtschaftliche Not, mein Studium zu unterbrechen. Während dieser Zeit war ich zunächst am Finanzamt Humboldthafen in Berlin und später am Landesfinanzamt in Neisse berufstätig. Am 26. Februar 1927 bestand ich an der Universität Breslau die mündliche Prüfung zur Erlangung der Würde eines Doktors der wirtschaftlichen Staatswissenschaft (rer. pol.).

Neisse, den 15. Dezember 1928.

Anton Markgraf.